

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

NOVINE U POREZU NA DODANU VRIJEDNOST
NAKON ULASKA U EUROPSKU UNIJU

Mentor:

Mr. sc. Renko Letnić

Student:

Tom Paljuca

Split, kolovoz 2017.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
1.1. Definicija problema	3
1.2. Svrha i cilj rada	3
1.3. Metode rada	3
1.4. Struktura rada	3
2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST PRIJE ULASKA REPUBLIKE HRVATSKE U EUROPSKU UNIJU	5
2.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost	5
2.2. Nastanak poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	7
2.3. Razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	9
2.4. Karakteristike poreza na dodanu vrijednost	15
2.5. Predmet oporezivanja	17
2.6. Porezni obveznik	20
2.7. Mjesto oporezivanja	22
2.8. Porezna osnovica i porezne stope	23
2.9. Porezna oslobođenja	27
2.10. Prava i obveze poreznih obveznika	28
3. DIREKTIVA 2006/112/EZ	31
3.1. Harmonizacija poreza u EU	31
3.2. Šesta smjernica	32
4. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ NAKON ULASKA U EUROPSKU UNIJU	33
4.1. Predmet oporezivanja	35
4.2. Porezni obveznik	37
4.3. Mjesto oporezivanja	39
4.4. Porezna osnovica i porezne stope	44
4.5. Porezna oslobođenja	46
4.6. Prava i obveze poreznih obveznika	48
5. ZAKLJUČAK	51
SAŽETAK	52
SUMMARY	53
LITERATURA	54
TABLICE I GRAFIKONI	56

1. UVOD

1.1. Definicija problema

Porezni sustav je institucionalni oblik koji često predstavlja zamršen sustav sveobuhvatnih poreza koji funkcioniraju u određenoj državi, gdje svaka država ima različite okvire ustrojstva i funkcioniranja poreznog djelovanja. U ovom radu predstavlja se porez na dodanu vrijednost, njegov nastanak i razvitak u Republici Hrvatskoj, te utvrđivanje razlika u pravnim i poreznim pozicijama hrvatskih obveznika poreza na dodanu vrijednost prije i nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju. Naime, kako su se dogodile značajne promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske u Europsku Uniju, bitno je jasno ih izložiti i razraditi.

1.2. Svrha i cilj rada

Svrha rada je objasniti pojam i ulogu poreza na dodanu vrijednost, te donijeti zaključke o nastalim promjenama poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj nakon ulaska u Europsku uniju. Cilj rada je prikazati kako je porez na dodanu vrijednost bio reguliran zakonom prije pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, kako je reguliran nakon, te utvrditi izmjene izvršene u tom razdoblju, odnosno kakve su promjene nastale u pravima i obvezama poreznih obveznika nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji.

1.3. Metode rada

Autor je prilikom izrade konzultirao stručnu literaturu, a znanstvene metode korištene pri izradi završnog rada su: metoda analize, sinteze, deskripcije, komparacije i konkretizacije, zatim deduktivna metoda, te metoda klasifikacije.

1.4. Struktura rada

Rad se sastoji od pet cjelina koje su povezane i međusobno se nadopunjuju. U prvoj, uvodnoj cjelini rada definiran je problem istraživanja, svrha samog rada, te su navedene znanstvene metode korištene pri izradi. U drugoj cjelini se definira povijest nastanka poreza na dodanu vrijednost u svijetu kao i u Republici Hrvatskoj, njegov daljnji razvoj, karakteristike koja ga obilježavaju kao i oblici. Treća cjelina sadrži pojašnjavanje i primjenu Direktive 2006/112/EZ

poput njene harmonizacije i razloga donošenja. Iduću, četvrtu cjelinu, čini porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj nakon ulaska u Europsku uniju, njegove prednosti i mane, razlike prije i nakon uvođenja, te novo obračunavanje pri stjecanju i isporuci dobara, odnosno uvozu i izvozu dobara. Petu cjelinu čine zaključak gdje se nalaze stavovi autora o temi koja se razrađuje u ovom radu, te sažetak na hrvatskom i engleskom jeziku zajedno sa ključnim riječima rada.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST PRIJE ULASKA REPUBLIKE HRVATSKE U EUROPSKU UNIJU

2.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost

„Porez na dodanu vrijednost je jedan od oblika poreza na promet. Oporezivanje prometa ili potrošnje bilo je poznato već i u starim civilizacijama. Postoje podaci iz V. stoljeća prije Krista u Grčkoj, Egiptu, Indiji i Kini te u starom Rimu i Bizantu.“¹

„Tijekom 19. stoljeća porez na promet ubirao se u Sjedinjenim Američkim Državama, no, svoju "renesansu" doživljava u vrijeme I. svjetskog rata, odnosno neposredno nakon njega kako bi se financirali troškovi rata i popravci ratnih razaranja. Među prvima su ga uvele Njemačka 1916. godine, Francuska 1917. godine, a zadnje su ga uvele Velika Britanija, Danska, Švedska i Švicarska i to za vrijeme II. svjetskog rata koji je zahtijevao dodatno financiranje.“²

„Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu PDV) je neto svefazni porez na promet i prvi put se u cijelosti uvodi 1967. godine na području Brazila i Danske.“³ Francuska ga je djelomično uvela 1954. godine. Porez na dodanu vrijednost je kruna razvoja poreza na promet i do danas je uvršten kao dio poreznog sustava u više od devedeset zemalja svijeta.

Tvorcem PDV-a smatra se francuski ekonomist Maurice Lauré (Moris Lore) 1954. godine. On je bio direktor francuske porezne službe koja je 10. travnja 1954. uvela tzv. „Taxe sur la valeur ajoutée“ (TVA). Ovaj porez je načelno uveden kao opterećenje za velike kompanije, ali je s vremenom njegovo djelovanje prošireno i na druge oblike poslovanja.

S druge strane, EU je bila glavni pokretač razvoja poreza na dodanu vrijednost u Europi budući je temeljni smisao te zajednice bila tržišna sloboda, odnosno slobodan promet ljudi, usluga, kapitala i roba. Da bi se postigao takav cilj bilo je potrebno ukloniti granice između država članica, te uskladiti carinske i trgovinske politike. 1957. godine je osnovana Europska ekonomska zajednica, a pravni akt koji je ujedno i temelj zajednice je Rimski ugovor. Tadašnje države članice bile su Belgija, Francuska, Italija i Luksemburg, a zadaća im je bila

¹ Jelčić, Ba: Javne financije, RRiFPlus, Zagreb, 2001., str. 261

² Ibid., str. 311.

³ Ibid., str.324.

da međusobno usklade propise kojim se uređuje oporezivanje prometa i drugih posrednih poreza. 1960. godine osnovana je i posebna Komisija na čelu s frankfurtskim sveučilišnim profesorom Fritzom Neumarkom čija je zadaća bila naći oblik općeg poreza na promet koji treba biti jeftin za ubiranje, neutralan, izdašan, ne smije poticati rast cijena, a ujedno biti i pravedan. 1963. godine Komisija je odlučila da bi to trebao biti neto-porez na promet odnosno porez na dodanu vrijednost. 1967. godine Danska je bila prva država koja je usvojila predloženi model oporezivanja, a zatim u siječnju 1968. godine takav model oporezivanja uvode Njemačka i Francuska, te postupno i ostale europske države da bi sedamdesetih godina dvadesetog stoljeća počele uvoditi i svjetske države. 1970-ih godina porez na dodanu vrijednost uvodi se u brojnim državama i to posebno državama Zapadne Europe i Latinske Amerike. 1980-ih godina PDV počinju uvoditi i brojne otočne, tranzicijske, azijske, afričke i pacifičke države. Međutim, bilo je i država koje su PDV unijele mnogo kasnije, kao npr. Švicarska 1995.g., Australija 2000.godine, te Indija 2005. godine.⁴

Kako bi ubiranje navedenog poreza bilo u svim državama članicama usklađeno potrebno je bilo pravnim aktom utvrditi smjernice kojih se trebaju držati države članice pri kreiranju svojih zakona. Navedeni pravni akti nazvani su „Direktive“ i one moraju biti uključene u zakonodavstvo svake države članice. Cilj im je ustanoviti zajednički cilj i način na koji ga provoditi u EU, ali i dati određenu samostalnost državama članica u provođenju kroz svoje pravne norme. Zakon o porezu na dodanu vrijednost dobio je posebnu pažnju u direktivama Europske unije budući je problem različitosti i neusklađenosti poreznih politika bio glavna smetnja u slobodnom kretanju dobara, usluga i kapitala među članicama EU. Tako je Prva i Druga direktiva donesena 11. travnja 1967. godine. Prva direktiva je tražila od država članica ugradnju PDV-a s pravom na odbitak pretporeza u njihove pravne sustave i to u svim stadijima prometa. Druga direktiva precizira da PDV treba biti potrošnog tipa te se određuje način oporezivanja isporuke dobara i usluga u državi, oporezivanje uvoza te oslobođenje od oporezivanja izvoza – prihvaća načelo odredišta robe s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja te da se uz jednu standardnu stopu može primjenjivati i povišena i snižena stopa, ne precizirajući pritom visinu stopa. Kasnije su se nadovezivale Treća (1969.g.) kojom se produžuje rok Belgiji i Italiji za ugradnju PDV-a i to za godinu dana, Četvrta (1971.g.) i Peta direktiva (1972. g.) samo za potrebe Italije produžuje rok za ugradnju PDV-a. 17. svibnja 1977. godine donesena je Šesta direktiva koja je trebala uskladiti porezne osnovice država članica Europske unije kako ne bi došlo do toga da proračunski teret EU bude neravnomjerno

⁴ Mijatović, N.: „Oporezivanje prometa“, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb 2005. g., str. 36-38.

raspoređen na države članice. Šesta direktiva određuje obuhvat PDV-a, porezne obveznike, oporezive transakcije i mjesto njihovog oporezivanja, trenutak nastanka poreza, način određenja oporezivog iznosa, izuzeća od plaćanja od PDV-a, trenutak nastanka porezne obveze, izuzeće od plaćanja od PDV-a, odbitke prilikom plaćanja PDV-a, posebne oblike oporezivanja (mali poduzetnici, poljoprivrednici, putnički agenti). Međutim, što se tiče visine poreznih stopa državama članicama i dalje ostaje sloboda određivanja njihove visine iznad propisanog minimuma. Šesta direktiva ujedno stavlja izvan snage Drugu. Iako je Vijeće prihvatilo Šestu direktivu i odredilo rok državama članica za ugradnju njezinih odredbi u svoje zakonodavstvo (01. siječnja 1978.g.) većina ih to nije učinila, zbog čega je bilo potrebno donijeti Devetu, Petnaestu i Dvadeset i prvu direktivu kojima se produživao rok. Za nadopunu pak pravnih praznina donesena je i Osma i Jedanaesta direktiva.⁵

2.2.Nastanak poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Zakon o porezu na dodanu vrijednost je ustvari bio samo jedna od posljedica sveobuhvatne reforme fiskalnog sustava u RH koja se tada odvijala kroz različite prilagodbe naslijeđenog poreznog sustava. Međutim, konačna odluka tadašnjeg Ministarstva financija RH bila je, umjesto prilagođavanja i popravljivanja naslijeđenih saveznih zakona, izgraditi novi porezni sustav koji bi se temeljio na načelima i iskustvima razvijenijih zapadnih zemalja i udovoljavao slijedećim kriterijima:

- osigurati dovoljno sredstava za financiranje javnih potreba
- usmjeriti se na oporezivanje potrošnje građana
- ravnomjerno i pravedno raspodijeliti porezni teret
- biti jednostavan, izdašan, pregledan i jasan
- sa što manjim izmjenama reagirati na promjene u fiskalnom i privrednom okruženju
- slijediti zapadne porezne sustave i voditi računa o integracijskim zahtjevima;
- poticati strane državljane na ulaganje u Hrvatsku, ali to ne smije utjecati na privredu niti na diskriminaciju štednje i ulaganja.

⁵ RH, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured: „Vodič kroz Europske direktive o porezu na dodanu vrijednost“, Institut za javne financije, Zagreb, ožujak 2015.g., str. 3-4

Oslanjajući se i gledajući prema EU i njezinim aktima, za tu svrhu zatražena je pomoć od skupine njemačkih stručnjaka na čelu koje je bio Dr. Manfred Rose. Njemu je misao vodilja bila oporezivati dohodak i potrošnju, ali istovremeno očuvati kapital. Projekt je bio podijeljen u dvije faze. U prvoj fazi provodila se reorganizacija porezne administracije, te su definirani načini oporezivanja fizičkih osoba i pravnih subjekata, dok se u drugoj fazi uvodio porez na dodanu vrijednost uz kojeg su definirani i drugi posredni porezi.

Odluku o proglašenju Zakona o porezu na dodanu vrijednost donio je Sabor Republike Hrvatske na sjednici održanoj 12. srpnja 1995. godine. Iako je ovaj Zakon stupio na snagu odmah, odnosno 8 dana nakon njegova objavljivanja, člankom 35. određeno je da će se početi primjenjivati tek od 1. siječnja 1997. godine. No, na sjednici Sabora održanoj 6. prosinca 1996. izglasan je Zakon o odgodi primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kojim se njegova primjena prolongira za još godinu dana, te je kao datum početka primjene određen 1. siječnja 1998. godine.

Prije PDV-a korišten je naziv „Porez na promet proizvoda i usluga“, pa su se mnogobrojni građani našli u strahu zbog visine stope tada izglasanog PDV-a. Ta stopa je tada iznosila 22% što je naprema Porezu na promet proizvoda i usluga bilo povećanje od 4 postotna poena, ali gledajući s aspekta građana RH u odnosu na tadašnju stopu znatno razvijenije Austrije koja je iznosila 20%, ipak previsoka. 1998. godina se ipak pokazala uspješnom, jer osim što je država umjesto planiranih 15 milijardi kuna, u proračun ubrala 20 milijardi kuna, uspjela je povećati i proračun za iduću, 1999. godinu. Također, valja istaknuti, iako se pokazala kao uspješna godina, sam proračun se ipak čini kao velika greška, jer se višak od 5 milijardi kuna te godine nije uložio na smanjenje porezne stope, već je uložen u potrošnju.

Uvođenjem PDV-a i njegovim utjecajem na hrvatsko gospodarstvo, pojavili su se gospodarski efekti neposredno nakon uvođenja koji su bili uglavnom negativni. Očitovali su se kroz daljnji rast nezaposlenosti, devalvaciju kune, državnog duga, nelikvidnosti, padu proizvodnje i jačanju deficita tekućeg računa. Primarni učinak poreza na dodanu vrijednost o kome se najviše govorilo bilo je kako će se uvođenje PDV-a odraziti na cijene.

2.3. Razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Pretpostavljalo se da bi uvođenje PDV-a, nakon do tada prisutnog poreza na promet proizvoda i usluga, moglo imati inflatorni učinak, no prema podacima dostupnim u godišnjacima Ministarstva financija RH, izazvao je jednokratno povećanje cijena za samo 2,4%. Već nakon prvog tromjesečja kretanje cijena se stabiliziralo. Najveći pritisak na standard stanovništva nakon uvođenja PDV-a nastao je s povećanjem komunalnih usluga. Tako su iste, na primjer u Bjelovaru, poskupile čak preko 30%. Fiskalni učinci koji su postignuti uvođenjem PDV-a bili su svakako iznad očekivanja jer je u 1998. godini prikupljeno čak 20,228 milijardi kuna što je iznosilo 46,17% ukupnih proračunskih prihoda. Kao takav bio je najznačajniji izvor proračunskih prihoda i u idućoj 1999. godini gdje je iznosio 42,8%. Do smanjenja u odnosu na prošlu godinu je došlo zbog uvođenja nulte porezne stope na određene proizvode poput kruha, mlijeka, knjiga, lijekova te ortopedskih pomagala. Ista ta stopa se od lipnja 2000. godine počela primjenjivati i na znanstvene časopise, od rujna iste godine i za usluge javnog prikazivanja filmova, a od 01. siječnja 2001. godine i za usluge organiziranog boravka koje se plaćaju u doznakama iz inozemstva. U 2000. godini prikupljeno je čak 10% više prihoda nego u 1999. godini čemu je pridonijela dobra turistička sezona. U 2001. godini prihodi prikupljeni porezom na dodanu vrijednost i dalje imaju uzlazni trend i to za 6% u odnosu na godinu prije. U 2002. godini je prikupljeno za oko 11% više prihoda od poreza na dodanu vrijednost nego prethodne godine. u 2003. godini udio ovih poreza je porastao za 8% u ukupnim prihodima u odnosu na godinu prije. Sa sigurnošću možemo reći da PDV ima najvažniji udio i fiskalni učinak u prihodima državnog proračuna.

Tablica 1. Udio poreznih prihoda u BDP-u od 1995. do 2000. godine

Vrijednosti/godine	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.	2000.
Porezni prihod	26,9	26,8	25,6	29,3	26,9	25,4
Porez na dohodak	3,5	3,9	3,3	3,6	3,2	2,6
Porez na dobit	1,0	1,1	1,4	1,8	1,7	1,0
Porez na promet	13,0	12,5	12,2	1,4	0,3	0,1
Porez na dodanu vrijednost	0	0	0	14,7	13,9	13,9
Porez na promet nekretnina	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Trošarine	5,0	5,0	4,4	4,3	4,3	4,9
Carine i carinske pristojbe	4,0	3,7	3,7	3,0	3,0	2,4
Ostali porezi	0,2	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3
BDP(u milijunima kuna)	98.382	107.980	123.812	137.604	142.700	157.511

Izvor: www.mfin.hr; godišnjaci Ministarstva financija Republike Hrvatske

Kako je vidljivo iz prethodne tablice, porez na promet je zaključno sa 1997. godinom imao najveći udio od poreznih prihoda u BDP-u Republike Hrvatske, te sa 1998. godinom i uvođenjem poreza na dodanu vrijednost on preuzima glavnu ulogu, kako ostaje do danas.

Od 1. siječnja 1998. do 31. listopada 1999. godine primjenjivao se sustav PDV-a s jednom stopom, pa se tako na sve oporezive isporuke dobara i usluga primjenjivala standardna, odnosno opća stopa od 22%. Nulta stopa, odnosno porezno oslobođenje s pravom odbitka pretporeza, primjenjivala se tada samo na izvoz.

„Razlozi kojima je zakonodavac opravdavao uvođenje jedinstvene stope poreza na dodanu vrijednost bili su potrebni prihodi koji se trebaju ubrati od ovog poreza, manji troškovi ubiranja poreza kako na strani poreznih obveznika, tako i na strani porezne administracije te činjenica da se porezom na dodanu vrijednost ne može na odgovarajući način voditi socijalna i gospodarska politika te da primjena jedinstvene stope kojom se oporezuju sve transakcije u jednoj ekonomiji osigurava isti tretman svih poreznih obveznika odnosno svih poreznih grana“.⁶

S druge pak strane, brojni pritisci interesnih skupina, opravdani socijalnim razlozima i potrebom za ublažavanje regresivnog učinka novog poreznog oblika, kao i pritisci nekih gospodarskih sektora (turizma) uz politička obećanja i na kraju krajeva, činjenicu da se u gotovo svim zemljama koje primjenjuju PDV koristi više stopa, pridonijeli su uvođenju nulte stope i one snižene od 10%. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 105/99) uvedena je od 1. studenog 1999. godine nulta stopa za oporezivanje određenih proizvoda u tuzemstvu, a lista proizvoda je proširivana i smanjivana naknadnim izmjenama i dopunama (NN 54/00, 73/00, NN 90/05). Nulta stopa je s 01.01.2013. godine zamijenjena stopom od 5%. Procjenjivalo se da će se tim potezom u državnu blagajnu sliti oko 1,3 milijarde kuna.

Nulta stopa se primjenjivala na sve vrste kruha, mlijeka, knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje, lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo - implantati te ostale medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostatka iz Pravilnika o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, znanstvene časopise i usluge javnog prikazivanja filmova.⁷

Uvođenjem nulte stope na neke promete dobara i usluga u tuzemstvu Republika Hrvatska je odstupila od preporuke Europske unije koja nultu stopu predviđa samo za izvoz, čime je stavila u privilegirani položaj niz proizvoda i usluga, a time narušila jedno od osnovnih načela PDV-a – načelo neutralnosti. „Ako bi se uvođenje nulte stope PDV-a na isporuke dobara i usluga u tuzemstvu promatralo s gledišta alokativne neutralnosti sustava PDV-a, onda se

⁶ Preuzeto iz Javor, Lj.: Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj, Suvremeno poduzetništvo, 2, 2004, str. 64.

⁷ Čl 10a st.1 Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09.

može reći da ovo rješenje, s poreznog stajališta, dovodi u povoljniji položaj one porezne obveznike čija se dobra i usluge oporezuju nultom stopom“.⁸

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 90/05) od 1. siječnja 2006. u Republici Hrvatskoj se uvodi i jedna snižena stopa PDV-a od 10% i to na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge. U razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2005. godine na usluge organiziranog boravka koje su se plaćale doznakama iz inozemstva primjenjivala se nulta stopa koja je dovodila u neravnopravan položaj domaće turiste u odnosu na one inozemne. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 76/07) primjena stope od 10% proširena je na novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično, osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju.⁹ Danas je ta snižena stopa od 10% zamijenjena stopom od 13% kojom se oporezuju usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, novine i časopise, jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, dječje sjedalice, dječju hranu, isporuku vode, ulaznice za koncerte, isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu, urne i lijesove, sadnice i sjemenje kao i gnojiva i pesticide te druge agrokemijske proizvode, te hranu za životinje, osim hrane za kućne ljubimce. Navedeno je vidljivo i u idućem tabelarnom prikazu.

⁸ Preuzeto iz Fabijančić, Z.: Da li promjene PDV-a, Zbornik radova znanstvenog skupa Promjene u sustavu javnih prihoda, Republika Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2003., str. 62.

⁹ Članak 10a st 2. Zakona o PDV-u, Narodne novine, br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09.

Datum stupanja na snagu	Dobra i usluge na stopi od 10%
1.1.2006. (NN 90/05)	prvi se put uvodi za smještaj (i smještaj s hranom) u hotelima te s njima povezane usluge agencijske provizije.
1.8.2007. (NN 76/07)	dodaju se novine i časopisi
1.3.2012. (NN 22/12)	dodaju se: ulja i masti dječja hrana voda (osim flaširane) bijeli šećer
1.1.2013. (NN 22/12)	dodaju se: usluge pripremanja hrane i posluživanje pića u ugostiteljskim objektima
1.7.2013. (NN 73/13)	dodaju se: ulaznice za koncerte časopisi za kulturu i umjetnost smještaj na plovnim objektima nautičkog turizma i iznajmljivanje kampova ukida se: na usluge agencijske provizije

Izvor: Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN razni brojevi.

Slika 1: Dinamika promjena međustope PDV-a od 10% u RH

Izvor: <http://www.index.hr/vijesti/clanak/pogledajte-koliki-je-pdv-u-eu-hrvatska-je-medju-rekorderima-a-linici-tvrde-porezi-nisu-veci-nego-drugdje/705481.aspx>

Razvoj PDV-a u Republici Hrvatskoj se događao postepeno, pa je tako u uvjetima gospodarske krize, a radi povećanja proračunskih prihoda, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 94/09) povećana standardna stopa PDV-a te se od 1. kolovoza 2009. godine umjesto stope od 22% u Republici Hrvatskoj primjenjivala stopa od 23%. Od 01. ožujka 2012. godine, ta standardna stopa se povećala na 25% kakva je i danas.

Sukladno navedenome, u Republici Hrvatskoj se tako danas primjenjuju tri stope PDV-a (5%, 13%, 25%) uz brojna oslobođenja od plaćanja PDV-a.

Porezno opterećenje u Republici Hrvatskoj je vrlo visoko s obzirom da je standardna stopa od 25% među najvišima u Europi, ali i najviša u odnosu na države u regiji, međutim u sadašnjim je uvjetima teško pretpostaviti da ima prostora za njezino sniženje.

Na idućim slikama je prikazan tabelarni prikaz visine stopa poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske unije počevši s najvišom stopom.

Zemlja	Opća stopa	Međustopa	Snižena stopa
Mađarska	27	18	5
Hrvatska	25	13*	5
Švedska	25	12	6
Danska	25	nema	nema
Finska	24	14	10
Rumunjska	24	9	5
Grčka	23	13	6,5
Portugal	23	13	6
Irska	23	9 i 13,5	4,8
Poljska	23	8	5
Slovenija	22	nema	9,5
Belgija	21	12	6
Češka	21	nema	15
Italija	22	10	4
Latvija	21	nema	12
Litva	21	9	5
Nizozemska	21	nema	6
Španjolska	21	10	4
Austrija	20	12	10
Bugarska	20	nema	9
Estonija	20	nema	9
Slovačka	20	nema	10
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	nema	5
Francuska	19,6	5,5 i 7	2,1
Njemačka	19	nema	7
Cipar	18	8	5
Malta	18	7	5
Luksemburg	15	6 i 12	3
Prosjeck EU28	21,5	10,4**	6,7

* Prijedlog.

** U izračunu prosjeka korištene su sve međustope.

Slika 2: Visina stopa PDV-a u zemljama članicama EU u %

Izvor: Poslovni puls, <http://www.index.hr/vijesti/clanak/pogledajte-koliki-je-pdv-u-eu-hrvatska-je-medju-rekorderima-a-linici-tvrde-porezi-nisu-veci-nego-drugdje/705481.aspx>

Kao što je vidljivo iz prethodnih slika, najveću stopu poreza na dodanu vrijednost u EU ima Mađarska sa 27%, a slijede Danska, Hrvatska, Norveška i Švedska sa stopom od 25%. Najmanju stopu poreza na dodanu vrijednost ima Švicarska u kojoj je stopa od 8%. Prevelike razlike u visini poreznih stopa između država Europske unije dovodi u pitanje funkcioniranje zajedničkog tržišta Europske unije. Upravo je zbog toga potrebno smanjiti razlike u visini kako bi se ujednačio porezni tretman svih proizvoda na zajedničkom tržištu i uvelo načelo podrijetla. Dugotrajni trud Europske unije na uklanjanju razlika u visini i broju stopa PDV-a

nije urodio plodom zbog razlika u strukturi javnih prihoda, obujmu i strukturi javnih rashoda te razlika u socijalnom, ekonomskom i političkom životu među državama članicama. Do sada je većina članica Europske unije zadržala više sniženih stopa PDV-a zbog provođenja pojedinih aspekata socijalne politike.

2.4. Karakteristike poreza na dodanu vrijednost

Osnovna karakteristika poreza na dodanu vrijednost je da je to porez koji vrijedi za promet svih dobara i usluga, ubire se na svakom stupnju proizvodnje, a njime se oporezuje privatna osoba ili takozvani krajnji potrošač. Budući se ubire u svakoj prometnoj fazi naziva se i svefazni porez na promet. Specifičnost poreza na dodanu vrijednost ogleda se u tome što subjekti u prometu koji ujedno nisu i krajnji potrošači imaju pravo odbiti porez na dodanu vrijednost koji je zaračunan po ulaznim računima, takozvani pretporez. Odbijajući porez na dodanu vrijednost po ulaznim računima, a zaračunavajući porez na dodanu vrijednost pri izlaznim računima dobiva se vrijednost dobara i usluga koja je dodana u svakoj fazi te se tako porez zaračunava samo na dodanu vrijednost u pojedinoj fazi, kao što i sam naziv poreza govori.¹⁰

Primjena poreza na dodanu vrijednost ima brojne prednosti i nedostatke, kao i svaki drugi porez. Prednosti oporezivanja porezom na dodanu vrijednost su izdašnost prihoda, stabilnost prihoda, jeftinoća ubiranja prihoda te ugodnost plaćanja poreza, dok je glavni nedostatak regresivnost. Porez na dodanu vrijednost pokriva većinu prihoda državnog proračuna zbog toga što je predmet oporezivanja promet, odnosno potrošnja koja je prisutna kod svake osobe. Svaka osoba troši jedan određeni dio predmeta i koristi određene usluge bitne za egzistenciju.

„Kako su porezom na dodanu vrijednost obuhvaćeni gotovi svi proizvodi i usluge koji se pojavljuju na tržištu i koji su namijenjeni potrošnji ne postoji osoba koja nije oporezivana tim porezom, zbog čega je prihod stvoren na taj način vrlo izdašan. Budući su tim porezom obuhvaćeni svi predmeti i usluge, uz određene iznimke, moguće je prikupiti znatna sredstva. Isto tako se za porez na dodanu vrijednost može se reći da je stabilan porez. Promatrajući promjenu poreznih stopa poreza na dodanu vrijednost te njen učinak na izdašnost, primijetit će se da je porez na dodanu vrijednost vrlo elastičan. Primjer ako dođe do pada porezne stope

¹⁰ Amidžić-Peročević, K.; Đikandić, D.; Javor, Lj.: „Porez na dodanu vrijednost-objašnjenja, upute, primjeri“, Poslovni zbornik, Zagreb, 2003., str. 23.

to će se odraziti na pojeftinjenje proizvoda i usluga što će dovesti do povećane potrošnje. Pad poreznih stopa neće se puno odraziti na prihode državnog proračuna budući će se to nadomjestiti većom potrošnjom. Ili obrnuto, ako dođe do porasta poreznih stopa proizvodi i usluge će poskupiti, potražnja će biti manja, ali to neće puno umanjiti prihode državnog proračuna pokrivenih porezom na dodanu vrijednost jer će biti nadoknađen povećanom stopom. Ubiranje poreza na dodanu vrijednost je jeftino. Iako se porez na dodanu vrijednost prevaljuje na mnogobrojne porezne obveznike on je jednostavan za ubiranje jer ih je relativno lako utvrditi i obuhvatiti. Porez na dodanu vrijednost je ugodno plaćati jer kupci plaćajući cijenu proizvoda ili usluga često nisu ni svjesni koliki porez pritom plaćaju te zbog neznanja potrošača prilikom kupovine nekog proizvoda ili korištenja neke usluge visina porezne obveze neće utjecati na njihovu odluku.“¹¹

„Uz spomenute prednosti koje označavaju primjenu poreza na dodanu vrijednost, regresivnost bi se mogla spomenuti kao njegov najveći nedostatak. Jedno od osnovnih načela poreznih sustava je načelo pravednosti prema kojem je svatko oporezovan u skladu sa svojom gospodarskom sposobnošću. Međutim, primjena poreza na dodanu vrijednost nikako ne primjenjuje to načelo. Kako je porez na dodanu vrijednost uračunat u promet gotovo svih proizvoda i usluga pojedinac koji kupuje npr. proizvode koji su osnovne za životne potrebe svakog pojedinca plaća istu visinu poreza neovisno koja je njegova gospodarska snaga. Stoga, teret regresivnosti teže pritišće poreznog obveznika čija je gospodarska snaga manja a porezna stopa viša. Kako bi se uklonio taj nedostatak koriste se određene metode kao što su primjer korištenje određenih poreznih oslobođenja i poreznih olakšica za proizvode koji su namijenjeni za zadovoljavanje osnovnih životnih potreba te primjena povišenih poreznih stopa prilikom oporezivanja luksuznih proizvoda.“¹²

¹¹ Jelčić, B.: „Porezi opći dio“, Visoka Poslovna škola Libertas, Zagreb 2011.g., str., 204. – 207.

¹² Ibid., str. 204. – 207.

2.5. Predmet oporezivanja

Što se smatralo predmetom oporezivanja porezom na dodanu vrijednost prije stupanja Republike Hrvatske u Europsku Uniju bilo je propisano člancima od 2. do 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno detaljnije navedeno u Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost člancima 2. do 26. Tada se u Republici Hrvatskoj primjenjivao Zakon o porezu na dodanu vrijednost¹³, te uz njega važeći Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost¹⁴

Porez na dodanu vrijednost po Zakonu o porezu na dodanu vrijednost donesenom 29. lipnja 1995. godine plaća se:¹⁵

1. na isporuke svih vrsta dobara (proizvoda, roba, nekretnina, opreme i sl.) i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu:
 - a) koje poduzetnik izvrši baveći se svojom gospodarskom ili drugom djelatnosti,
 - b) koje se obavljaju na osnovi zakonskih odredbi ili odluka državnih tijela,
 - c) koje poduzetnik obavi svojim zaposlenima ili članovima njihove uže obitelji po osnovi rada.
2. na vlastitu potrošnju. Vlastitom potrošnjom smatra se:
 - a) izuzimanje dobara iz vlastitog poduzeća za privatne potrebe,
 - b) korištenje usluga svog poduzeća za privatne potrebe,
 - c) stvaranje rashoda po osnovi reprezentacije i korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se ne mogu odbiti pri oporezivanju dohotka, odnosno dobiti.
3. na isporuke dobara i usluga što ih trgovačka društva kao i drugi oblici zajedničkog obavljanja gospodarske ili druge djelatnosti obavljaju vlasnicima udjela i članovima njihove uže obitelji, za koje primatelji tih dobara i korisnici tih usluga ne plaćaju nikakvu naknadu ili je plaćaju uz osobni popust. Isto se odnosi i na sve druge isporuke dobara i obavljene usluge bez naknade i s osobnim popustom bez obzira kome su učinjene.
4. na uvoz dobara u tuzemstvo pri čemu se pod uvozom razumijeva i unos i prijam i drugi oblici uvoza dobara.

¹³ Izdanje NN, broj 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09, 22/12, 136/12

¹⁴ Izdanje NN, broj 149/09, 89/11, 29/12, 64/12, 146/12

¹⁵ Izvor: Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 47/95

Tuzemstvo se u smislu ovog Zakona smatra teritorij Republike Hrvatske, osim slobodnih zona utvrđenih posebnim zakonom, poduzetnikom pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda dok poduzeće obuhvaća gospodarsku ili drugu djelatnost poduzetnika.

Kako bi se opširnije utvrdilo što je to predmet oporezivanja, i Zakon i Pravilnik detaljnije objašnjavaju pojam isporuke. Isporuka dobara definirana je u članku 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, te se njome smatra isporuka dobara poduzetnika ili njegovog opunomoćenika koji omogućuje kupcu ili njegovu opunomoćeniku raspolaganje tim dobrima. Također, pod definicijom isporuke stoji i isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično, kao i isporuka novoizgrađenih nekretnina (zgrada, stanova, poslovnog prostora, garaža, cesta, mostova...).

Naknadnom izmjenom Zakona o PDV-u NN 164/98 dodano je kako se isporukom dobra ne smatra isporuka zemljišta (poljoprivrednog, građevinskog, izgrađenog ili neizgrađenog). U izmjeni Zakona o PDV-u NN 87/09 isporukama dobara uz naknadu smatra se i ako porezni obveznik ili njegovi zaposlenici u privatne svrhe izuzimaju dobra koja čine dio poduzetničke imovine, ako raspolažu njima bez naknade ili ih izuzimaju u druge ne poduzetničke svrhe, a za ta dobra se u cijelosti ili djelomično mogao iskoristiti odbitak pretporeza. Isto tako isporukama obavljenim uz naknadu smatra se i korištenje za potrebe reprezentacije dobara koje je porezni obveznik sam proizveo, dobara koja je kupio ili uvezao, a za koja je u cijelosti ili djelomično koristio pravo na odbitak pretporeza te korištenje usluga svojeg poduzeća za iste namjene, korištenje osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz te dobara i usluga povezanih s njima. Isporukom se smatra i kada poduzetnik kao naknadu za rad svojim zaposlenicima osim plaće u gotovini daje i plaću u dobrima i uslugama kao i isporuke hrane i pića, usluge prijevoza i svih drugih pogodnosti. Ako trgovačka društva i drugi oblici zajedničkog obavljanja djelatnosti obavljaju isporuke dobara i usluga članovima društva – vlasnicima udjela kao i članovima njihove uže obitelji za koje primatelji tih dobara odnosno korisnici usluga ne plaćaju nikakvu naknadu ili je plaćaju nižom od njene tržišne vrijednosti to se smatra isporukom i oporezivanjem je PDV-om. Manjkovi dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba predmet su oporezivanja. Predmetom oporezivanja naznačena je i razmjena dobara gdje isporuka podliježe oporezivanju na obje strane. Kad je predmet isporuke nekretnina, oporezuje se samo ako je novoizgrađena, odnosno ako je izgrađena, isporučena ili plaćena nakon 31. prosinca 1997.g. Što se tiče usluga kao predmet oporezivanja smatraju su sve isporuke koje se ne smatraju isporukom dobara, kao primjer prijenos imovinskih prava trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od neke

radnje, usluge prepuštanja na uporabu i korištenje (najam ili zakup) davanje, prijenos i osiguravanje prava na patent, prava industrijskog vlasništva. Isporuke u postupku stečaja, likvidacije te prodaja nekog dobra u ovršnom postupku podliježu oporezivanju.

Kako je objašnjeno što se točno smatra isporukom dobara, tako je jasno navedeno što se ne smatra, pa se tako isporukom dobara uz naknadu ne smatra besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima, i davanje poklona u vrijednosti do 80,00 kuna u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama.

Razmjenom dobara u smislu ovoga Zakona smatraju se isporuke dobara koje se obavljaju kao naknada za isporuke drugih dobara ili obavljenih usluga. Obavljene usluge su sve one usluge koje se ne smatraju isporučenim dobrima u smislu članka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Obavljenim uslugama smatra se i prijenos imovinskih prava, trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od neke radnje, kao i razmjena usluga. Razmjenom usluga smatra se obavljanje usluga kao naknade za isporuke dobara ili drugih usluga.¹⁶

Predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost obuhvaća široko područje prometa proizvoda i usluga te zakonodavac daje posebnu pažnju njegovom određivanju. Veoma je važno točno i jasno utvrditi što se to oporezuje porezom na dodanu vrijednost budući je on najvažniji prihod državnog proračuna te svaka nejasnoća može biti od velikog utjecaja na visinu prihoda.

¹⁶ Izvor: Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 47/95

2.6. Porezni obveznik

Tko je porezni obveznik bilo je propisano člancima 6. i 6.a Zakona o porezu na dodanu vrijednost te člankom 34. do 43. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Prema navedenim člancima utvrđeno je da je porezni obveznik:

- Poduzetnik koji isporučuje dobra ili /i obavlja usluge. Poduzetnikom se smatra pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda. Svojstvo poduzetnika stječe se prvim izvana primjetljivim aktivnostima što su usmjerene na obavljanje poduzetničke djelatnosti. Poduzetnicima se smatraju i tuzemne poslovne jedinice inozemnih poduzetnika te razni oblici udruženja osoba.
- Poduzetnik koji na području RH nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište i uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara i usluga. Isti je dužan imenovati poreznog zastupnika (koji mora biti porezni obveznik sa sjedištem odnosno prebivalištem u tuzemstvu te koji je registriran kao porezni obveznik) te ga opunomoćiti za zaprimanje pismena i obavljanje svih poslova u vezi s utvrđivanjem i plaćanjem poreza. Zadaća poreznog zastupnika je da se prijavi Poreznoj upravi s podacima o sebi i inozemnom poduzetniku kako bi dobio odobrenje od strane Porezne uprave te ukoliko je odobrenje dobio prijavu za upis u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost najkasnije u roku od 8 dana prije početka obavljanja djelatnosti poduzetnika koje zastupa.
- Uvoznik kad uvozi dobra u tuzemstvo,
- Izvoznik za izvozne isporuke dobara i oplemenjenih dobara, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge koje nisu naplaćene u skladu s propisima o deviznom i vanjskotrgovinskom poslovanju,
- Izdavatelj računa ako na računu izdvojeno iskaže PDV, iako za to nije ovlašten,
- Domaći poduzetnik kojemu uslugu obavi inozemni poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu,
- Tijela državne vlasti, tijela državne i lokalne samouprave, političke stranke i komore koje obavljaju gospodarsku i drugu djelatnost a neoporezivanje bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica

U članku 40. i članku 41. Pravilnika propisana je obveza prijave Poreznoj upravi radi upisa u registar obveznika PDV-a. Tako je definirano da poduzetnik koji tek počinje s obavljanjem djelatnosti i ima želju ući u sustav PDV-a u istoj godini u kojoj je počeo s obavljanjem

djelatnosti dužan je s prvim poduzetničkim aktivnostima podnijeti Poreznoj upravi prijavu radi upisa u registar obveznika PDV-a, a najkasnije prije prve isporuke dobara i usluga koje podliježu oporezivanju. Poreznim obveznikom će pak po sili zakona od 01. siječnja iduće godine postati poduzetnik koji tijekom tekuće godine ostvari oporezive isporuke u vrijednosti preko 230.000,00 kn. Njegova je obveza da se do 15. siječnja iduće godine upiše u Registar obveznika PDV-a u nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu, odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu. Poduzetnik čija je ukupna vrijednost isporučenih dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nakon odbitka vrijednosti isporuka koje su oslobođene od PDV-a, nije bila veća od 230.000,00 kn nije obveznik PDV-a, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima te nema pravo na povrat PDV-a što su mu zaračunali drugi poduzetnici te ne podnosi poreznu prijavu. Međutim, takav poduzetnik može do kraja tekuće godine zatražiti od Porezne uprave da od 01. siječnja iduće godine bude obveznik PDV-a, o čemu Porezna uprava donosi rješenje koje ga obvezuje narednih 5 godina. Postoji bitna razlika od poreznih obveznika koji su se sami prijavili u registar poreznih obveznika od onih koji su to trebali učiniti po „sili“ zakona. Porezni obveznici koji su se sami prijavili u registar poreznih obveznika ne mogu iz njega izići narednih 5 godina za razliku od poreznih obveznika koji su ušli po sili zakona te mogu izići nakon što im godišnji prihod ne prijeđe 230.000,00 kn¹⁷.

¹⁷ Amidžić-Peročević, K.; Đikandić, D.; Javor, Lj.: „Porez na dodanu vrijednost-objašnjenja, upute, primjeri“, Poslovni zbornik, Zagreb, 2003., str. 90-98.

2.7. Mjesto oporezivanja

Porez na dodanu vrijednost plaća se prema mjestu isporuke dobara ili obavljanja usluga, pri čemu se tuzemstvo smatra jednim mjestom isporuke dobara, odnosno obavljanja usluga. Mjestom isporuke dobara smatra se mjesto gdje se dobro nalazi u trenutku isporuke ako nije otpremljeno. Ako je dobro otpremljeno, tada se smatra da je mjesto isporuke dobra ono mjesto na kojemu se ono nalazilo na početku otpreme. Mjestom obavljanja usluga razumijeva se i sjedište poduzeća koje obavlja usluge ili mjesto gdje se usluge stalno obavljaju. Ako uslugu obavi poslovna jedinica, onda se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto sjedišta poslovne jedinice.

Ako takvo mjesto ne postoji, tada se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto gdje poduzetnik koji obavlja uslugu ima svoje stalno boravište ili prebivalište. Iznimno od prethodnog, mjestom obavljanja usluga smatra se i mjesto gdje se nalazi nekretnina ako se radi o uslugama u svezi s tom nekretninom, uključujući i najam ili zakup, kao i dionica puta gdje se obavlja prijevoz. Ako se usluga prijevoza ne obavlja samo u tuzemstvu, tada se Zakon primjenjuje samo na dio usluge koji otpada na tuzemstvo, kao i samo mjesto gdje je usluga stvarno obavljena. Za posredničke usluge mjestom oporezivanja smatra se mjesto isporuke dobra ili obavljene usluge za koju je obavljeno posredovanje.

Valja napomenuti, ako je primatelj jedne od usluga poduzetnik, tada se smatra da je usluga obavljena tamo gdje je sjedište poduzeća primatelja. Ako se usluga obavlja u poslovnoj jedinici, tada se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto sjedišta poslovne jedinice primatelja.

Također, radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili stjecanja neopravdanih povlastica, ministar financija može propisati da se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto gdje se usluga koristi odnosno obavlja.

2.8. Porezna osnovica i porezne stope

Osnovica poreza na dodanu vrijednost je naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge. Naknadom se smatra sve ono što primatelj dobara ili usluga treba dati ili platiti za isporučena dobra i obavljene usluge, osim poreza na dodanu vrijednost. U poreznu osnovicu ulazi i sve ono što neka druga osoba, a ne primatelj dobara ili usluga, treba dati ili platiti poduzetniku za isporučena dobra ili obavljene usluge. U poreznu osnovicu ne ulaze iznosi koje poduzetnik zaračuna, primi ili izda u ime i za račun druge osobe. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijene i popusti što se kupcu odobre u trenutku ispostavljanja računa.

Ako se porezna osnovica promijeni naknadno zbog različitih vrsta popusta ili nemogućnosti naplate, tada poduzetnik koji je isporučio dobro ili obavio uslugu može ispraviti (smanjiti) iznos poreza, tek nakon što poduzetnik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi (smanji) odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja. Ako je porez na dodanu vrijednost obračunan i plaćen pri uvozu odbijen kao pretporez, a naknadno je snižen ili nadoknađen, tada uvoznik mora za pripadni iznos ispraviti odbitak pretporeza. Ispravci se moraju obaviti u obračunskom razdoblju u kojemu je promijenjena porezna osnovica. Ukoliko se prenosi pravo koje se odnosi na posjedovanje založnice, tada je porezna osnovica cijena založnice uvećana za razliku do tržišne vrijednosti založenog dobra. Pri razmjeni i drugim sličnim poslovima porezna osnovica je vrijednost dobara ili usluga koje su predmet razmjene.

U slučajevima isporuke dobara i obavljanja usluga porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti u trenutku isporuke dobra ili obavljene usluge. Pri isporuci rabljenih osobnih vozila porezna osnovica može se smanjiti za nabavnu cijenu ako pri nabavi nije mogao biti odbijen pretporez.

Ako se neka gospodarska cjelina ili pogon u cijelosti prenese, tada je osnovica pojedinačna naknada za svaki preneseni predmet s tim, da zbroj svih tih pojedinačnih naknada čini ukupnu naknadu za tu gospodarsku cjelinu ili pogon umanjenu za vrijednost nekretnina koje se oporezuju po posebnom propisu. Preuzeti se dugovi ne odbijaju od osnovice. Ako obračunani porez na dodanu vrijednost pri stjecanju gospodarske cjeline ili pogona stjecatelj u cijelosti može odbiti kao pretporez, tada se ne plaća porez na dodanu vrijednost, a taj se prijenos smatra neoporezivim. Poreznu osnovicu pri uvozu čini carinska osnovica utvrđena prema carinskim propisima, uvećana za carinu, druge pristojbe i posebne poreze koji se plaćaju u postupku uvoznoga carinjenja.

Ako se neko dobro izveze u inozemstvo, i u inozemstvu se oplemeni, pa izvoznik ili netko drugi to dobro opet uveze, tada se porezna osnovica utvrđuje prema naknadi plaćenju za oplemenjivanje. Ako takva naknada nije plaćena, tada se porezna osnovica utvrđuje prema vrijednosti povećanoj zbog oplemenjivanja.

Porezna osnovica, ovisno o predmetu oporezivanja, utvrđuje se na način kako je prikazano u ovoj tablici:

Tablica 2: Tabelarni prikaz predmeta oporezivanja i pripadajuće porezne osnovice

<u>PREDMET OPOREZIVANJA</u>	<u>POREZNA OSNOVICA</u>
Isporuke svih vrsta dobara i obavljenih usluga u tuzemstvu uz naknadu	Vrijednost naknade za isporučena dobra i obavljene usluge
Isporuka novoizgrađenih građevinskih objekata ili njihovih dijelova	Vrijednost isporučenih objekata (bez vrijednosti zemljišta i iznosa naknade za komunalno uređenje zemljišta)
Prijenos založničkih prava	Cijena založnica uvećana za razliku do tržišne vrijednosti založenog dobra
Razmjena dobara i usluga	Tržišna vrijednost dobara i usluga koja su predmet razmjene
Prijenos gospodarske cjeline ili pogona u cijelosti	Pojedinačna cijena za svaki preneseni predmet, s time da zbroj svih pojedinačnih naknada čini ukupnu naknadu za tu gospodarsku cjelinu ili pogon umanjenu za vrijednost nekretnina koja se oporezuju prema Zakonu o porezu na promet nekretnina
Uvoz dobara	Vrijednost uvezenih dobara utvrđena prema carinskim propisima, uvećanu za carinu, druge pristojbe, posebne poreze i druge troškove što se plaćaju u postupku uvoznog carinjenja

Usluga što je domaćem poduzetniku obavi inozemni poduzetnik	Ukupna vrijednost naknade za obavljenju uslugu izražena u kunama prema srednjem tečaju HNB
Izvoz dobara kad izvozne isporuke nisu naplaćene u skladu s propisima o vanjskotrgovinskom i deviznom poslovanju	Vrijednost izvozne isporuke
Reprezentacija i korištenje osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se ne mogu odbiti pri oporezivanju dohotka, odnosno dobiti	Visina iskazana rashoda
Isporuka svih vrsta dobara i usluga što ih trgovačko društvo obavi svojim zaposlenima ili vlasnicima udjela i članovima njihove uže obitelji bez naknade	Vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima
Izuzimanje dobara iz vlastitog poduzeća što su kupljena od drugih poduzetnika	Neto nabavna cijena povećana za troškove nabave
Korištenje usluga svog poduzeća za privatne potrebe	Tržišna cijena prema odredbama Pravilnika o porezu na dohodak

Izrada autora prema podacima Ministarstva financija, Porezna uprava: "PDV za početnike", 2008.g., str.15-16

Važno je napomenuti, ukoliko je predmet oporezivanja prijenos gospodarske cjeline ili pogona, preuzeti se dugovi ne odbijaju od osnovice, a ako stjecatelj gospodarske cjeline ili pogona može u cijelosti odbiti obračunani PDV kao pretporez taj je prijenos neoporeziv. Isto tako kod prijenosa gospodarske cjeline PDV se uvijek obračunava prema izdanim računima čak i u slučaju kad je stjecatelj obveznik prema primljenim računima.

Od uvođenja Zakona o porezu na dodanu vrijednost 1998. godine kada je odlučeno da opća stopa poreza na dodanu vrijednost bude 22%, stope PDV-a mijenjane su nekoliko puta. 1999. godine je uvedena stopa od 0%, zatim je 2006. godine uvedena još jedna stopa od 10%, a opća stopa od 22% zamijenjena je 1. kolovoza 2009. stopom 23%. Na sjednici Hrvatskog sabora 17. veljače 2012. donesen je Zakon o izmjenama i dopunama postojećeg Zakona o

porezu na dodanu vrijednost u kojemu je opća stopa od 23% zamijenjena stopom od 25%. Tako su porezne stope PDV-a netom prije pristupanja u EU bile se 0%, 10% i 25%, što je bilo propisano člancima 10. i 10a Zakona o PDV-u te člankom 60. Pravilnika o PDV-u.

Po stopi od 0% oporezivale su se sve vrste kruha, sve vrste mlijeka, knjige znanstvenog umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje otisnuto na papiru ili drugim nositeljima teksta (npr. CD-ROM, video kasete), lijekove određene Odlukom o utvrđivanju liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u tijelo – implantati prema listi proizvoda koji se kirurškim putem ugrađuju u tijelo te ostale medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostatka, znanstvene časopise i usluge javnog prikazivanja filmova. Danas je ta stopa 5%.

Porez na dodanu vrijednost po stopi 10% plaćao se na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata, usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima sukladno Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti, novine i časopise otisnute na papiru koji izlaze dnevno i periodično, osim onih koje u cijelosti ili uglavnom sadrže oglas, jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla, dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, u skladu s Pravilnikom o hrani za dojenčad i malu djecu te prerađenoj hrani za dojenčad i malu djecu, isporuku vode, bijeli šećer od trske i šećerne repe. Danas ta stopa iznosi 13%.

Porez na dodanu vrijednost po 25% plaća se na isporuke svih ostalih dobara i usluga. Ukoliko se iz naknade u kojoj je sadržan porez mora izračunati iznos poreza primjenjuje se preračunata porezna stopa koja se dobije slijedećom formulom:

Preračunata porezna stopa = $\text{porezna stopa} \times 100 / 100 + \text{porezna stopa}$.

Na temelju iznesene formule, ukoliko je u naknadi sadržan porez po stopi od 10%, preračunata stopa iznosi 9,0909%, odnosno ukoliko se radi o stopi od 25%, preračunata stopa iznosi 20%.¹⁸

¹⁸ RH, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured: „Porez na dodanu vrijednost“, Porezni vjesnik, Zagreb, svibanj 2012.g., str. 106 -111.

2.9. Porezna oslobođenja

Prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju porezna oslobođenja su bila razvrstana u tri skupine:

1. porezna oslobođenja u tuzemstvu
2. porezna oslobođenja pri uvozu te
3. porezna oslobođenja pri izvozu.

Prema tada važećim člancima Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹⁹, plaćanja poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu bili su oslobođeni najmovi stambenih prostorija, usluge banaka, štedionica i štedno-kreditnih organizacija te društava osiguranja i reosiguranja, usluge doktora medicine i stomatologije, te medicinskih sestara i fizioterapeutskih tehničara koje pružaju u privatnoj praksi, usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama, usluge i isporuke dobara što ih obavljaju ustanove socijalne skrbi kao i ustanove za dječju skrb i skrb za mladež. Također, oslobođene su bile i usluge i isporuke dobara u svim uzrastima školovanja kao i usluge i isporuke dobara vjerskih zajednica i ustanova, javnih ustanova u kulturi i to: muzeja, galerija, arhiva, knjižnica, kazališta, orkestara i drugih glazbeno scenskih te konzervatorskih, restauratorskih i ustanova za zaštitu spomenika kulture. Valja napomenuti kako porez po ovome Zakonu ne plaća se na promet zlatnih poluga koji obavlja Narodna banka Hrvatske, domaćih i stranih zakonskih sredstava plaćanja, vrijednosnica i udjela u poduzećima.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost pri uvozu oslobođen je privremeni uvoz dobara koji je oslobođen carine i konačni uvoz humanitarne pomoći osim nafte i naftnih derivata, duhana i duhanskih prerađevina, alkohola i alkoholnih pića, uvoz zlatnih poluga koji obavlja Narodna banka Hrvatske, domaćih i stranih zakonskih sredstava plaćanja, vrijednosnica i udjela u poduzećima, dobra u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su izvozne isporuke dobara (kada poduzetnik, predmet isporuke pošalje sam ili preko druge osobe u inozemstvo ili kada poduzetnik, predmet isporuke koji je primio iz inozemstva, nakon oplemenjivanja, vraća inozemnom naručitelju) i oplemenjenih dobara, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge, isporuke dobara slobodnim carinskim prodavaonicama i specijaliziranim skladištima

¹⁹ Prema člancima 11. do 13b. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

strane robe i robe domaće proizvodnje, isporuke dobara i obavljene usluge diplomatskim i konzularnim predstavništvima pod uvjetom uzajamnosti.

2.10. Prava i obveze poreznih obveznika

Prava i obveze obveznika poreza na dodanu vrijednost propisana su bila člancima 15. do 21. Zakona te člancima 104. do 154. te od 159. do 166. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Prema navedenim člancima jedna od obveza poreznog obveznika je da porez na dodanu vrijednost obračunava sam te ga posebno iskaže na računu koje izdaje za isporučena dobra ili obavljene usluge. Ako se isporučuju dobra ili obavljaju usluge koje su oslobođene od plaćanja poreza na dodanu vrijednost na računu treba navesti da porez na dodanu vrijednost nije zaračunan. Račun je svaka isprava prema kojoj porezni obveznik ili osoba kojoj on naloži obračunava isporučena dobra i obavljene usluge, bez obzira na to kako se ta isprava naziva u poslovnomu prometu.

Račun mora sadržavati mjesto izdavanja, broj i nadnevak, ime (naziv), adresu i matični, broj ili jedinstveni matični broj građana (porezni broj poduzetnika, kasnije osobni identifikacijski broj, dalje u tekstu OIB), koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja). Zatim na računu se mora nalaziti i ime (naziv), adresa i porezni broj poduzetnika ili OIB kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca), količina i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga, kao i nadnevak isporuke dobara ili obavljenih usluga, iznos naknade (cijene) isporučenih dobara ili obavljenih usluga, iznos poreza i na kraju zbrojni iznos naknade i poreza. Porezni obveznici koji isporuku dobara ili obavljene usluge naplaćuju u gotovini obvezni su promet iskazivati preko naplatnih uređaja ili na drugi odgovarajući način. Porezni obveznici dužni su na svakom prodajnom mjestu vidno istaknuti obavijest o obvezi izdavanja i uzimanja računa. Kupci su obvezni uzeti račun, isječak vrpce ili potvrđnicu iz naplatnog uređaja i imati ih pri izlasku iz radnje ili drugog poslovnog prostora te ih pokazati na zahtjev ovlaštene osobe.

Razdoblje oporezivanja porezom na dodanu vrijednost je kalendarska godina. Ako je porezni obveznik poslovao samo tijekom dijela kalendarske godine, tada je razdoblje oporezivanja razdoblje poslovanja. Obračunska razdoblja su od prvog do posljednjeg dana u mjesecu. Iznimno, za poduzetnike čija je vrijednost isporučenih dobara i usluga uključujući i porez na dodanu vrijednost u prethodnoj kalendarskoj godini manja od 300.000,00 kuna (kasnije usklađeno sa europskim regulativama na 800.000,00kn), obračunska razdoblja su od 1. do

posljednjeg dana u tromjesečju. Ovaj se poduzetnik također može odlučiti i za podnošenje prijava za razdoblja od prvog do posljednjeg u mjesecu. Kako bi se utvrdila obveza obračunavanja poreza na dodanu vrijednost poduzetnika potrebno ih je razlikovati prema slijedećim kriterijima²⁰:

1. Poduzetnik čija je vrijednost isporučenih dobara i obavljenih usluga uključujući i porez na dodanu vrijednost manja od 300.000,00 kn u prethodnoj kalendarskoj godini (od 01. siječnja 2013. g. ta vrijednost iznosi 800.000,00 kn) – obračunsko razdoblje je od 01. do posljednjeg dana u tromjesečju,
2. Poduzetnik čija je vrijednost isporučenih dobara i obavljenih usluga uključujući i porez na dodanu vrijednost bila veća od 300.000,00 kn (kasnije 800.000,00 kn) u prethodnoj kalendarskoj godini – obračunska razdoblja su od 01. do posljednjeg dana u mjesecu,
3. „mali poduzetnici“, odnosno poduzetnici čija godišnja vrijednost isporuka dobara i obavljenih usluga nakon odbitka vrijednosti isporuka koje su oslobođene poreza, u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 85.000,00 kn (od 01. siječnja 2013. ta vrijednost je 230.000,00 kn) – oslobođeni su plaćanja PDV-a, nemaju pravo na iskazivanje PDV-a te nemaju pravo na odbitak pretporeza koje obračunavaju ostali poduzetnici. Takvi porezni obveznici su od Porezne uprave mogli do kraja kalendarske godine zatražiti da uđu u sustav PDV za slijedeću kalendarsku godinu. Porezna uprava ih na to onda rješenjem obvezuje za narednih 5 kalendarskih godina.

No, pored obveza koje imaju porezni obveznici, oni ostvaruju i neka prava poput odbitka pretporeza ili povrata poreza. Tada su isti bili definiran u Zakonu člancima 20. i 21., a pretporez je definiran kao iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na računima za isporuke dobara i usluge koje su drugi poduzetnici obavili poreznom obvezniku. Porezni obveznik ne može odbiti pretporez sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge što ih koristi za isporuke dobara i obavljanje usluga:

1. oslobođenih plaćanja poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu,
2. u inozemstvu, koje bi bile oslobođene od poreza da su obavljene u tuzemstvu,
3. bez naknade, koje bi bile oslobođene od poreza.

²⁰ Amidžić-Peročević, K.; Đikandić, D.; Javor, Lj.: „Porez na dodanu vrijednost-objašnjenja, upute, primjeri“, Poslovni zbornik, Zagreb, 2003., str. 279. - 285.

Ako poduzetnik koristi primljena ili uvezena dobra i usluge koje su mu obavljene djelomično za isporuke dobara i obavljanje usluga koje isključuju odbitak pretporeza, tada se može odbiti samo onaj dio pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza. Iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluge za koje je dopušten odbitak, a koji se ne može izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije, određuje se na godišnjoj razini kao postotak koji se dobije stavljanjem u odnos ukupnih oporezivih isporuka bez poreza na dodanu vrijednost za koje je dopušten odbitak pretporeza u odnosu na ukupan iznos isporuka bez poreza na dodanu vrijednost. Iznimno, poduzetnik može dio pretporeza koji može odbiti utvrđivati odvojeno za svaki dio svog poslovanja, uz uvjet da vodi odvojeno knjigovodstvo i da o tome prethodno obavijesti Poreznu upravu. Ministar financija propisuje način izračuna dijela pretporeza koji se može odbiti.

Porezni obveznik koji u obračunskom razdoblju ima pravo na odbitak pretporeza, čiji je iznos veći od njegove porezne obveze, ima pravo na povrat te razlike. Porezna uprava obvezna je vratiti tu razliku u roku od 15 dana od dana predaje prijave. Ministar financija može propisati način povrata pretporeza inozemnim poduzetnicima. Kupac strani državljanin koji, u okviru osobnog putničkog prometa, iznosi dobra kupljena u tuzemstvu ima pravo tražiti povrat poreza na dodanu vrijednost za iznesena dobra ako je iznos svakog pojedinačnog računa viši od 500,00 kuna. To pravo na povrat ne vrijedi za naftne derivate. Zahtjev za povrat poreza strani državljanin mora podnijeti u roku od šest mjeseci od dana izdavanja računa.

Porezni obveznici koji u Republici Hrvatskoj nemaju sjedište niti prebivalište, poslovnu upravu, podružnicu ili drugu poslovnu jedinicu i ne obavljaju isporuke dobara i usluga u Republici Hrvatskoj imaju pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost koji su im zaračunali porezni obveznici na području Republike Hrvatske za isporuke pokretnih dobara i obavljene usluge. Pravo na povrat poreza ostvaruje se pod uvjetom da u državi podrijetla podnositelja zahtjeva tuzemni porezni obveznik također ima pravo na povrat poreza. Pravo na povrat poreza imaju porezni obveznici koji u razdoblju za koje traže povrat poreza nisu obavljali isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u tuzemstvu, osim prijevoznih i s prijevozom povezanih usluga koje su oslobođene poreza na dodanu vrijednost, te usluga za koje je domaći primatelj usluga obavezan obračunati i uplatiti porez. U tim slučajima, porezni obveznik mora poreznoj upravi predati zahtjev za povrat poreza najkasnije u roku od šest mjeseci nakon završetka kalendarske godine na koju se zahtjev odnosi.

3. DIREKTIVA 2006/112/EZ

3.1. Harmonizacija poreza u EU

Harmonizacija poreza na dodanu vrijednost najvažniji je osnovni segment porezne harmonizacije u Europskoj uniji prvenstveno zbog potrebe stvaranja zajedničkog tržišta. Osim harmonizacije PDV-a, osnovnog oblika poreza na promet u Uniji, potrebno je bilo djelomično uskladiti i posebne poreze na promet. Razlog je činjenica da indirektni porezi i njihove promjene utječu na relativne cijene unutar nacionalnih ekonomija i preko njih na uvjete razmjene među zemljama. Sastavni su dio finalne cijene proizvoda koji se njima oporezuju, pa će slični troškovi proizvodnje u različitim zemljama nakon različitih principa oporezivanja i poreznih stopa rezultirati različitim tržišnim cijenama. Na taj način mogu utjecati na smjer, vrstu i količinu međunarodne trgovine. Promjene u trgovini uzrokovane oporezivanjem utječu na redistribuciju dohotka između građana jedne zemlje, zemlje i njenih partnera u ekonomskoj uniji i same ekonomske unije i vanjskog svijeta.²¹

Harmonizacija svih oblika indirektnih poreza (PDV, trošarine) predstavlja osnovni cilj Unije. Cilj harmonizacije izravnih poreza sastoji se od tri dijela:²²

- fiskalna neutralnost u unutrašnjoj trgovini EU
- pojednostavljenje administrativnih procedura na tom području
- stvaranje jedinstvenog tržišta ukidanjem fiskalnih barijera

Zbog velike važnosti poreza na dodanu vrijednost u fiskalnim sustavima država, Europska komisija je težila ujednačenju propisa o PDV-u među državama članicama EU. Upravo zbog tog usklađivanja donesena je takozvana „Šesta direktiva“ 1977. godine kada je i pokrenut postupak harmonizacije PDV-a u Uniji. Šesta direktiva je više puta mijenjana i dopunjavana. Zbog njene nepreglednosti i nerazumljivosti Europska komisija je donijela odluku o potrebi uređivanja propisa o PDV-u. Uskoro je usvojena nova Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om od 28. studenog 2006. s primjenom od 1. siječnja 2007. godine. Nova Direktiva je zapravo pročišćeni tekst Šeste direktive čime je Šesta

²¹ Šimović, H. (2006) : Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji, RIF, 52 (2), Zagreb, str .182. - 188

²² Europska komisija (2000) : Europe of the move, Office for official Publications of the European Commission, Luxembourg

direktiva stavljena izvan snage. Novom Direktivom 2006/112/EZ nije uspostavljena jedinstvena stopa PDV-a, ali je određen okvir kretanja nacionalnih stopa. Njome se određuje da će države članice primjenjivati standardnu stopu PDV-a koju utvrđuje svaka država članica kao postotak porezne osnovice, isti za isporuku dobara i za pružanje usluga. Zamisao harmonizacije oporezivanja ne znači nužno izjednačivanje stopa i poreznih postupaka već prije svega usklađivanje i smanjivanje razlika u poreznim sustavima među zemljama kako bi se potaklo što kvalitetnije ostvarenje načela jedinstvenoga unutarnjeg tržišta. Unatoč dugom nizu godina ekonomske suradnje i nekoliko pokušaja porezne harmonizacije osnovnih oblika indirektnih poreza, i dalje postoje velike porezne razlike među članicama EU, kako među pojedinim poreznim oblicima, tako i među ukupnim prihodima od indirektnih poreza.

3.2. Šesta smjernica

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ poznata još i pod nazivom *Šesta smjernica* (prevedena na hrvatski od *Šeste direktive*) od 28. studenog 2006. regulira zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost. Prethodno navedena Direktiva sadrži pravila o porezu na dodanu vrijednost (PDV) koja države članice Europske unije, u nekim slučajevima, tumače. Usvajanjem zajedničkih odredbi o provedbi Direktive 2006/112/EZ trebala bi se osigurati bolja usklađenost primjene sustava PDV-a s ciljevima unutarnjeg tržišta, kada se u primjeni pojave ili se mogu pojaviti odstupanja koja nisu u suglasju s pravilnim funkcioniranjem unutarnjeg tržišta. Takve provedbene mjere u cijelosti obvezuju jedino od datuma stupanja ove Uredbe na snagu i ne dovode u pitanje valjanost pravnih propisa i tumačenje koje su države članice ranije usvojile. Smjernica predstavlja sekundarni izvor prava Europske unije. Svaka usvojena smjernica obavezuje države članice Europske unije na odgovarajuće usklađivanje domaćeg prava sa europskim pravom. Države članice imaju veću ili manju slobodu izbora forme i sredstava na koji će način sadržaj smjernice implementirati i provoditi u svom pravnom sustavu.

Zakonodavni okvir kojim je utemeljen europski porez na dodanu vrijednost sadržan je u Šestoj smjernici. Dana 17. svibnja 1977. godine Vijeće je donijelo Šestu smjernicu (smjernica 77/388/EEC) o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet, zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost. Ova smjernica regulira područje zajedničke porezne strukture, a ne bavi se zajedničkim poreznim stopama.

4. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ NAKON ULASKA U EUROPSKU UNIJU

Dana 01. srpnja 2013. godine Republika Hrvatska postala je punopravnom članicom Europske unije. Tako je u poslovanju poreznih obveznika koji obavljaju transakcije sa poreznim obveznicima drugih država članica došlo do niza različitih promjena, posebno na području oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Zbog takvih i sličnih situacija donesen je novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji je na snagu stupio 01. srpnja 2013. godine, a bio je objavljen u Narodnim novinama broj 73/13. Također, uz navedeni Zakon istog dana stupa na snagu i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost objavljen u Narodnim novinama broj 79/13 i 85/13 kojim je detaljnije razrađena sama provedba zakona, Pravilnik o postupku ostvarivanja oslobođenja o porezu na dodanu vrijednost i trošarine za diplomatska i konzularna predstavništva, institucije i tijela Europske unije te međunarodne organizacije objavljen u Narodnim novinama broj 79/13, te Pravilnik o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarine za robu uvezenu u osobnoj prtljazi osoba koja putuju iz trećih država te za robu uvezenu kao mala pošiljka nekomercijalnog značaja objavljen u Narodnim novinama broj 79/13, a koji je u nadležnosti Carinske uprave budući se radi o uvozu dobara.

Temeljna obilježja novog hrvatskog sustava PDV-a²³:

- Primjenjuje se potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost koji je neutralan za poreznog obveznika. Porez plaća dobavljačima za isporučena dobra i obavljene usluge dok ujedno ima pravo odbitka od svoje porezne obveze. To znači da PDV sadržan u ulaznim računima za poreznog obveznika nije trošak.
- Primjenjuje se kreditna metoda ubiranja koja onemogućuje pojavu porezne evazije zbog obveznog prikazivanja poreza na dodanu vrijednost na računima i gdje je porezna obveza obveznika razlika između izlaznog PDV-a na temelju izlaznih računa i pretporeza na temelju ulaznih računa.
- Primjenjuje se načelo odredišta kod kojeg se dobra i usluge oporezuju na mjestu gdje se troše bez obzira gdje su proizvedena. To znači da je uvoz oporeziv dok je izvoz neoporeziv.
- Primjenjuje se širok opseg transakcija što dovodi do povećanja ukupne porezne osnovice uz nižu poreznu osnovicu.

²³ Bašić, I. (2015) : Porezni management, Ekonomski fakultet, Split, str. 86

- Načelo višestopnog sustava oporezivanja. U primjeni su stope od 5%,13% i 25%.
- Uvedena stopa od 25% koja je ujedno i jedna od najvećih stopa u Europi. Jedino Mađarska ima veću - 27%.
- Načelo ograničene primjene posebnih postupaka oporezivanja.

Najvažnije promjene u poreznom sustavu PDV-a u RH odnose se na ukidanje fiskalnih granica prema državama članicama EU. Time se isporuka dobara u druge države članice više ne smatra izvozom, već isporukom dobara unutar EU, dok se uvoz dobara iz drugih država članica EU karakterizira kao stjecanje dobara unutar EU. Izvoz i uvoz odnose se sada samo na promet s državama koje nisu članice EU, odnosno s „trećim zemljama“. Također, ukinuta su oslobođenja od PDV-a za isporuke dobara i usluga samostalnih umjetnika, za uvoz automobila i opreme za branitelje i za uvoz dobara što ih vjerske zajednice primaju bez naknade kad uvoze dobra za obavljanje djelatnosti. Porezne obveze se prenose na primatelja u tuzemstvu u određenim slučajevima kao u oporezivanju građevinskih usluga i ustupanja osoblja u građevinskoj djelatnosti, isporuka rabljenog materijala i otpada i usluge obrade u vezi s time, te isporuka nekretnina što ih je ovršenik prodao u postupku ovrhe, zatim od 1. siječnja 2015. godine isporuka nekretnina.

Uvedena je obavezna primjena PDV identifikacijskog broja za davatelje i primatelje usluga, odnosno isporučitelje i stjecatelje dobara unutar EU kao i propisivanje novih obrazaca i rokova za njihovo podnošenje. Obveza podnošenja PDV obrazaca do 20. dana u tekućem mjesecu za prethodno obračunsko razdoblje (mjesečno ili tromjesečno), a PDV-K obrasca do kraja veljače tekuće godine za proteklu kalendarsku godinu. Uvedene su i odredbe o pojednostavljenom računu koji iznosi do 700,00 kuna, po kojemu se može ostvariti pravo na odbitak pretporeza. Od plaćanja PDV-a tako su oslobođene usluge koje su vezane za sport ili tjelesni odgoj što ih obavljaju neprofitne pravne osobe. Od 1. siječnja 2015. godine svi porezni obveznici čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 3.000.000,00 kuna bez PDV-a mogli su sami odlučiti žele li ili ne primjenjivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama. Obračun PDV po naplaćenju realizaciji neće se primjenjivati na isporuke sa EU.

Također, od 1. siječnja 2015. godine propisane su nove odredbe oslobođenja plaćanja PDV-a vezano uz isporuke nekretnina, tako da su plaćanja PDV-a oslobođene isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojemu se nalaze ako je od datuma njihovog prvog nastanjenja

ili korištenja do datuma slijedeće isporuke proteklo više od 2 godine, kao i isporuke svih vrsta zemljišta osim građevinskog zemljišta.²⁴

4.1. Predmet oporezivanja

Predmet oporezivanja utvrđen je člancima od 4. i 5. Zakona 29, te člancima 2. i 3. Pravilnika 30. Predmetom oporezivanja porezom na dodanu vrijednost, uz isporuku dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu te uvoza dobara, kao što je to bilo i prije pristupanja RH EU, sada se smatra i stjecanje dobara unutar EU koje je obavljeno u tuzemstvu uz naknadu. Pod navedenim pojmom smatra se unos dobara iz drugih država članica. Porezom na dodanu vrijednost oporezuje se stjecanje svih vrsta dobara koja stječu porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, ali su registrirane za potrebe PDV-a putem PDV-identifikacijskog broja.

Predmetom oporezivanja tako se smatraju nova prijevozna sredstva koja stječu porezni obveznici ili bilo koje druge osobe. Tako da, ukoliko novo prijevozno sredstvo stječe građanin, on je dužan platiti porez na dodanu vrijednost. Kako bi se prijevozno sredstvo smatralo novim prijevoznim potrebno je da je isporučeno unutar tri mjeseca od datuma prve uporabe ukoliko se radi o plovilima i zrakoplovima, odnosno šest mjeseci ukoliko se radi o kopnenim motornim vozilima ili da nisu prešla više od 6.000,00 km ukoliko se radi o kopnenim motornim vozilima, odnosno ukoliko nisu plovila više od 100 sati u slučaju plovila ili nisu letjela više od 40 sati u slučaju zrakoplova.

Pod pojmom isporuke dobara uglavnom vrijede pravila kao što su bila i prije pristupanja EU. Bitne promjene koje su nastale vezane za isporuku dobara je da se isporukom ne smatra isporuka dobara poslovne imovine poduzetnika, besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima i ako povremeno u okviru obavljanja svoje gospodarske djelatnosti kupcima ili budućim kupcima daje poklone čija vrijednost ne prelazi 160,00 kn sa PDV-om (ranije je bilo 80,00 kn). Isporukom dobara se smatra i premještanje dobara poduzetnika koja su dio njegove poslovne imovine a koja su za potrebe njegovog poslovanja premještena u drugu državu članicu pod uvjetom da je to dulje od 24 mjeseci. Isto tako u slučaju prijenosa gospodarske cjeline na drugog poreznog obveznika smatra se da nije došlo do isporuke te se na navedenu isporuku ne plaća PDV, osim u slučajevima kada se preuzeta imovina koristi u svrhu za koje ne postoji pravo na odbitak pretporeza.

²⁴ Barišić, A. (2014) : PDV nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj zajednici, MINPO, Zagreb, str. 11.

Da bi došlo do oporezivanja potrebno je da su dobra premješšana u drugu državu članicu jer tek tada se može reći da se dogodilo stjecanje u tuzemstvu. Isto tako stjecanje dobara se oporezuje u RH pod uvjetom da je isporučitelj porezni obveznik i da ima PDV identifikacijski broj u državi članici iz koje kreće otprema ili prijevoz dobara da su dobra isporučena uz naknadu te da je stjecatelj porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV. Ukoliko navedeni uvjeti nisu ispunjeni stjecanje dobara nije predmet oporezivanja PDV-om u RH.

Vezano za stjecanje dobara unutar EU koje je obavljeno u tuzemstvu uz naknadu potrebno je razjasniti pojam prag stjecanja. Svaka država članica ima propisan svoj prag stjecanja, a u RH je to 77.000,00 kn. Prag stjecanja utvrđuje se za male porezne obveznike koji nisu ostvarili isporuke veće od 230.000,00 kn, pravne osobe koje nisu porezni obveznici i porezne obveznike koje obavljaju isporuke oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. Veoma je bitno utvrditi da li su navedene osobe prešle prag stjecanja jer o tome ovisi da li će stjecanje dobara biti predmet oporezivanja u RH. Naime, ako navedene osobe nabavljaju robu iz drugih država članica čija vrijednost ne prelazi prag stjecanja, predmetno stjecanje nije predmet oporezivanja u RH veću u zemlji podrijetla. Ili suprotno, ukoliko vrijednost dobara prelazi 77.000,00 kn stjecatelji su dužni zatražiti PDV identifikacijski broj, a PDV se plaća u RH. Navedene osobe mogu odustati od praga stjecanja u kojem slučaju je stjecanje oporezivo u RH. Prag stjecanja se ne primjenjuje na porezne obveznike upisane u registar obveznika PDV-a te na nova prijevozna sredstva i dobra koja podliježu trošarinama.

Kod predmeta oporezivanja potrebno je spomenuti i „trostrani posao“ koji prije pristupanja u EU nije bio reguliran zakonom. Pod navedenim pojmom smatra se transakcija koju tri porezna obveznika iz tri različite države članice zaključe za ista dobra koja su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu. Za poduzetnike je veoma važno da ispravno postupe kod „trostranog posla“ kako bi se ostvarilo oslobođenje odnosno kako bi porez platio tko je temeljem zakona i dužan platiti kod stjecanja.

Primjer trostranog posla mogao bi se objasniti na sljedeći način:

Porezni obveznik A iz Njemačke prodao je dobra poreznom obvezniku B iz Slovenije dobro i za tu isporuku mu je izdao račun. Porezni obveznik B je to dobro dalje prodao poreznom obvezniku C iz Hrvatske te dao nalog poreznom obvezniku a iz Njemačke da dobra odmah preveze u Hrvatsku. Iz navedenog proizlazi da se radi o dvije isporuke, prva koja je obavljena porezniku B te druga koja je obavljena poreznom obvezniku C. U trostranom poslu porezni obveznik A je isporučitelj, B stjecatelj a C primatelj isporuke. Na poreznog obveznika C prelazi porezna obveza ali samo ukoliko porezni obveznik B nije registriran za potrebe PDV-a.

Uvoz dobara je predmet oporezivanja samo za ona dobra koja su nabavljena iz trećih zemalja, što znači da hrvatski porezni obveznici mogu uvoz obaviti u bilo kojoj državi članici, a ne nužno u RH.

4.2. Porezni obveznik

Tko je porezni obveznik propisano je člankom 6. Zakona te člancima 4. do 7. Pravilnika. Bitna promjena koja je nastala nakon pristupanja RH u EU je da se poreznim obveznikom smatraju sve osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja djelatnosti, a što se prije pristupanja smatrao samo poduzetnik. I dalje se koristi izraz „stalni“ i „povremeni“ porezni obveznik, međutim sada se povremenim poreznim obveznikom smatra i bilo koja osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva kupcu u drugu državu članicu.

Tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela kada obavljaju djelatnosti ili transakcije u okviru svog djelokruga i ovlasti ne smatraju se poreznim obveznikom osim u slučaju kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti ako bi obavljanje tih djelatnosti kao da nisu porezni obveznici dovelo do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja; kada obavljaju gospodarske djelatnosti kao što su telekomunikacijske usluge, isporuka vode, plina, električne energije i grijanja, prijevoz dobara, lučke usluge i usluge zračnih luka, prijevoz putnika, isporuka novih dobara proizvedenih za prodaju, transakcije u vezi s poljoprivrednim proizvodima koje obavljaju poljoprivredne interventne službe, organizacija trgovačkih sajmova i izložbi, skladištenje,

djelatnosti pravnih osoba, koje se bave komercijalnim oglašavanjem, djelatnosti putničkih agencija, vođenje trgovine za potrebe osoblja, zadruga, industrijskih kantina i sl. u opsegu koji prelazi 230.000,00 kn; kada obavljaju bilo koju drugu gospodarsku djelatnost, odnosno gospodarsku djelatnost iskorištavanja materijalne i nematerijalne imovine koje prelazi 230.000,00 kn. Ukoliko se radi o prodaji novih prijevoznih sredstava, prodaji na daljinu (npr. prodaja putem kataloga) i prodaji trošarinskih dobara porezni obveznik je uvijek onaj koji stječe dobra

Najveće promjene kod oporezivanja PDV-om osjetili su porezni obveznici uvoznici i izvoznici. Naime, oni i dalje ostaju uvoznici i izvoznici kada uvoze odnosno izvoze dobra u treće zemlje, odnosno zemlje koje nisu članice EU, te za takve transakcije postupak ostaje isti kao što je bio i pristupanja u EU. Međutim kod isporuka dobara u druge države članice EU poreznom obvezniku je potreban PDV ID broj, a navedene isporuke nisu više u nadležnosti Carinske uprave, već Porezne uprave koja na temelju raspoložive dokumentacije vrši provjeru u vezi isporučenih dobara. Isporuka dobara je oslobođena plaćanja PDV-a, kao što je to bio nekad i izvoz, ali pod uvjetom da je dobro napustilo područje RH i da strani porezni obveznik ima važeći PDV ID broj u svojoj državi članici te da su isti iskazani na računu odnosno da je naznačen članak kojim je to regulirano zakonom (čl. 41 stavak 1. točka a, odnosno čl. 138. stavak 1. Direktive).

Ukoliko se pak radi o isporuci dobara građanima i osobama koje nisu porezni obveznici u drugoj državi članici obavezan je zaračunati hrvatski PDV ako nije prešao ili odustao od praga isporuke koje je propisala druga država članica. U tom slučaju porezni obveznik se mora registrirati za potrebe PDV-a u toj državi članici i na sve daljnje isporuke u toj državi članici zaračunati PDV sukladno njenom Zakonu o PDV-u. Ukoliko pak isporuku dobara obavljaju fizičke i pravne osobe koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a, tada se ne radi o isporuci dobara unutar EU i PDV ne zaračunava tuzemni isporučitelj niti obvezu ne iskazuje kupac tih dobara.

Što se tiče stjecanja dobara iz drugih država članica EU koje stječe tuzemni porezni obveznik upisan u registar obveznika na dodanu vrijednost takvo stjecanje je oporezivo u RH, odnosno zaračunava se hrvatski PDV. Stjecanje dobara i obračunani PDV porezni obveznik iskazuje u prijavi ali u istoj prijavi iskazuje i pravo na odbitak tako obračunanog poreza tako da ne dolazi do fizičkog plaćanja PDV-a već je to samo obračunska kategorija.

I ovdje je važno da hrvatski porezni obveznik ima svoj PDV ID broj jer u protivnom će isporučitelj zaračunati porez u skladu svoje države članice. Ukoliko dobra iz druge države članice stječu mali porezni obveznici i obveznici koji obavljaju isključivo oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza koji nisu upisani u registar poreznih obveznika PDV i pravne osobe koje nisu porezni obveznici PDV zaračunava isporučitelj dobara u skladu s propisima te države članice.

Međutim, ovdje je bitan je prag stjecanja koji u RH iznosi 77.000,00 kn. Naime, ukoliko navedeni porezni obveznici prijeđu prag stjecanja ili se od njega odustanu dužni su od Porezne uprave zatražiti PDV ID i tada isporučitelj neće zaračunati PDV svoje države članice već će isti obračunati i platiti porez u RH. Ukoliko isti odustanu od praga stjecanja obvezuju se na rok od dvije godine. Svaka država članica određuje svoj prag stjecanja a on ne može biti manji od 10.000,00 € kako je propisano Direktivom EU. Što se tiče stranih poreznih obveznika koji imaju PDV ID broj u svojoj državi članici prilikom isporuke dobara građanima i osobama koje nisu porezni obveznici u RH obračunavat će PDV u svojoj državi dok ne prijeđu prag isporuke u iznosu od 270.000,00 kn ili od njega odustanu nakon čega će obračunavati hrvatski PDV.

4.3. Mjesto oporezivanja

Budući je mjesto oporezivanja usko povezano sa predmetom oporezivanja, a već je naznačeno da je ulaskom u EU predmet oporezivanja daleko opsežniji i mjesto oporezivanja je potrebno šire gledati nego što je to bilo prije pristupanja u EU. Kako bi se odredilo mjesto oporezivanja potrebno je najprije utvrditi da li se radi o transakcijama koje se obavljaju unutar tzv. PDV područja ili se transakcija odnosi na treća područja ili treće zemlje, da li se radi o dobrima ili uslugama te o svojstvu kupca (da li se radi o poreznom obvezniku odnosno poreznom obvezniku koji djeluje kao takav ili krajnjem potrošaču).

Za utvrđivanje mjesta oporezivanje dobara potrebno je razlikovati dobra koja se isporučuju bez prijevoza od onih koja se isporučuju sa prijevozom. Temeljno načelo je da je mjesto oporezivanja dobara koja se ne prevoze niti otpremaju mjesto gdje se nalaze u trenutku isporuke (čl. 12. Zakona). Međutim, kad je riječ o isporuci dobara koja se prevoze potrebno je razlikovati na koji način se prevoze odnosno tko je stjecatelj tih dobara.

Ukoliko dobra stječu krajnji potrošači mjesto oporezivanja je država članica podrijetla, odnosno PDV zaračunava isporučitelj tih dobara. Navedeno pravilo ne odnosi se na isporuku novih prijevoznih sredstava, isporuku dobara koja podliježu trošarinama te prodaji na daljinu budući je za ta dobra mjesto oporezivanja uvijek mjesto odredišta. Kako bi se utvrdilo mjesto oporezivanja potrebno je obratiti pažnju i na prag isporuke koje propisuju države članice. Naime, ukoliko je isporuka obavljena poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik i čija stjecanja ne podliježu oporezivanju PDV-om jer nisu prešla prag stjecanja ili bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik a ukupna vrijednost isporuka koje je u određenu državu članicu obavio porezni obveznik isporučitelj u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije prešla prag isporuke te države članice, mjesto oporezivanja je gdje se dobra nalaze u trenutku završetka prijevoza ili otpreme do kupca.

Primjer, ako hrvatski porezni obveznik isporuči dobra slovenskom poreznom obvezniku koji obavlja isključivo oslobođene isporuke te u Sloveniji nema dodijeljen PDV ID broj i prijeđe prag isporuke koje je propisala Slovenija, hrvatski porezni obveznik treba u Sloveniji zatražiti PDV ID broj i na obavljenju isporuku obračunati slovenski PDV. Isto tako vrijedi i za slovenskog poreznog obveznika. Potrebno je napomenuti da se porezni obveznici mogu već kod prve isporuke u RH odlučiti za oporezivanje u RH te odustati od praga isporuke i zatražiti hrvatski PDV ID broj i takav način dužni su oporezivati dvije kalendarske godine, što je manja mogućnost, budući da je RH vodeća u visini općih stopa PDV-a. Ukoliko se radi o kupcu koji je porezni obveznik u svojoj državi članici što znači da ima PDV ID broj takva isporuka je oslobođena poreza, a porez plaća stjecatelj dobara. Mjesto isporuke dobara koja se sastavljaju i postavljaju i dalje je mjesto gdje se ta dobra sastavljaju i postavljaju. Mjesto isporuke dobara koja su isporučena na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima smatra se mjesto početka prijevoza putnika.

Primjer, ako će se dobra isporučivati na taj način za vrijeme prijevoza putnika iz Zagreba za Beč, mjesto oporezivanja PDV-om je RH. U slučaju da se prijevoz vrši kroz treću zemlju ne zaračunava se niti hrvatski niti porez te države članice. S druge strane, kad je riječ o stjecanju dobara iz druge države članice mjesto oporezivanja je tuzemstvo po stopi koja se primjenjuje na isporuke takvih dobara ukoliko je kupac porezni obveznik ili porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a. Ukoliko je kupac pravna osoba koja nije porezni obveznik, mali porezni obveznik ili porezni obveznik koji obavlja oslobođene isporuke bez prava na odbitak na pretporeza mjesto oporezivanja se utvrđuje ovisno o vrijednosti isporuke.

Naime, ako je vrijednost isporuke veća od 77.000,00 kn (prag stjecanja) mjesto oporezivanja je tuzemstvo, a ako je vrijednost isporuke manja mjesto oporezivanja je u državi članici isporučitelja. Slijedom navedenog, može se zaključiti da oslobođena isporuka s jedne strane uvijek mora biti oporeziva s druge strane.

Što se tiče određivanja mjesta oporezivanja usluga pristupanjem RH u EU nastale su velike promjene od 01. srpnja 2013.g. Kao što je ranije navedeno, osnovno načelo oporezivanja usluga bilo je, uz niz izuzetaka, prema mjestu sjedišta poduzetnika, a sada je osnovno načelo oporezivanja usluga prema mjestu sjedišta poreznog obveznika koji uslugu prima. Međutim i kod usluga je bitno svojstvo primatelja usluge, odnosno da li se radi o poreznom obvezniku koji djeluje kao takav ili osobi koja nije porezni obveznik. Naime, ukoliko se radi o poreznom obvezniku koji djeluje kao takav mjesto oporezivanja je mjesto gdje primatelj usluge ima sjedište (B2B), a ukoliko se radi o usluzi koja je obavljena osobi koja nije porezni obveznik mjesto oporezivanja je mjesto sjedišta pružatelja usluge (B2C). Navedeno opće pravilo se primjenjuje na sve usluge obavljene primateljima u drugim državama članicama i trećim zemljama odnosno na sve usluge koje obavljaju porezni obveznici iz drugih država članica i trećih zemalja. Međutim, ukoliko uslugu zaračunava tuzemni porezni obveznik korisniku u tuzemstvu porezni obveznik je pružatelj usluge zbog toga što se tuzemstvo smatra jednim mjestom obavljanja usluge. Navedena pravila su opća pravila kod kojih postoji niz izuzetaka što zbog svojstva primatelja usluge što zbog vrste samih usluga koje se pružaju, a to su slijedeći izuzeci:

1. Posredničke usluge

Mjesto oporezivanja posrednički usluga koja se obavljaju osobama koja nije porezni obveznik je mjesto gdje je obavljena transakcija. Ukoliko se posreduje pri prodaji dobara mjesto oporezivanja je mjesto isporuke dobara, a ukoliko se posreduje pri pružanju usluga, mjesto oporezivanja je mjesto gdje je usluga pružena. Mjesto oporezivanja posredničkih usluga koja se obavljaju poreznim obveznicima je prema mjestu sjedišta primatelja usluge.

2. Usluge u vezi s nekretninama

Mjesto oporezivanja usluga u vezi s nekretninama je uvijek mjesto gdje se nekretnina nalazi bez obzira da li se radi o poreznom obvezniku ili krajnjem potrošaču.

3. Usluge prijevoza

Prije pristupanja RH EU usluge prijevoza oporezivale su prema dionici puta bez obzira da li se radi o prijevozu putnika ili o prijevozu dobara. Od 01.07.2013. g.

različito je oporezivanje prijevoza putnika od prijevoza dobara. Ukoliko se radi o prijevozu putnika mjesto oporezivanja je mjesto gdje se obavlja prijevoz razmjerno prijeđenim kilometrima neovisno o svojstvu primatelja usluge. Usluge međunarodnog prijevoza putnika i dalje su oslobođene oporezivanja, osim cestovnog i željezničkog prijevoza. Porezni obveznik je pružatelj usluge prijevoza putnika. Ukoliko se pak radi o usluzi prijevoza dobara potrebno je obratiti pažnju na svojstvo primatelja usluge. Ako se usluga pruža poreznom obvezniku mjesto oporezivanja je mjesto sjedišta primatelja usluge. Ukoliko se radi o primatelju usluge koja nije porezni obveznik potrebno je utvrditi gdje se prijevoz obavlja, unutar EU ili izvan EU. Ukoliko se obavlja unutar EU, mjesto oporezivanja je mjesto početka prijevoza, a ukoliko s obavlja izvan EU, mjesto gdje se obavlja prijevoz razmjerno prijeđenim km. Pomoćne usluge kao što su utovar, istovar, pretovar i slično oporezuju se prema mjestu gdje su stvarno obavljene.

4. Usluge u kulturi i njima slične usluge, pomoćne usluge u prijevozu i usluge u vezi s pokretnim dobrima

Mjesto oporezivanja je mjesto gdje se ta događanja stvarno odvijaju neovisno o svojstvu primatelja usluge.

5. Usluge procjene pokretnih materijalnih dobara i radovi na takvim dobrima

Ukoliko se te usluge obavljaju osobi koja nije porezni obveznik mjesto oporezivanja je mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju, a ukoliko se obavljaju poreznom obvezniku mjesto oporezivanja je mjesto sjedišta primatelja.

6. Usluge pripremanja hrane i usluge opskrbe pripremljenom hranom i pićem

Mjesto oporezivanje je mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju uz iznimku onih koje se obavljaju na brodovima, zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar EU koje se oporezuju prema mjestu početka prijevoza putnika. Važno je napomenuti da se u slučaju povratnog puta povratna dionica smatra zasebnom uslugom prijevoza.

7. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava

Kako bi se odredilo mjesto oporezivanje potrebno je utvrditi da li se radi o kratkotrajnom iznajmljivanju. Pod kratkotrajnim iznajmljivanjem smatra se neprekidno iznajmljivanje ili korištenje prijevoznih sredstava koje traje najviše 30 ili u slučaju plovila 90 dana. Ukoliko se radi o kratkotrajnom iznajmljivanju mjesto oporezivanja je mjesto gdje se ta sredstva stavljaju u uporabu, neovisno da li je primatelj usluge porezni obveznik ili ne. Ako se iznajmljuje prijevozno sredstvo duže

od 30 odnosno 90 dana osobi koja nije porezni obveznik mjesto oporezivanja je tamo gdje ta osoba ima prebivalište, uobičajeno boravište ili sjedište. Ukoliko se iznajmljuje plovilo za razonodu osobi koja nije porezni obveznik mjesto oporezivanja je mjesto gdje se to plovilo stavlja na raspolaganje pod uvjetom da je isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu

8. Ostale usluge

Mjesto oporezivanje je mjesto gdje primatelj usluge ima sjedište kao što je to bilo i prije 01.07.2013.godine.²⁵

Valja napomenuti kako se ulaskom RH u EU počeo primjenjivati postupak prijenosa porezne obveze takozvana Reverse charge mechanism, odnosno kada se oporeziva isporuka dobara i usluga obavlja od strane poreznog obveznika koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu poreznom obvezniku ili pravnoj osobi registriranoj za potrebe PDV-a u tuzemstvu. U tom slučaju obveza plaćanja PDV-a prenosi se sa isporučitelja na primatelja. Ovakvim postupkom omogućuje se izbjegavanje registracije inozemnih poreznih obveznika, kao i izbjegavanje plaćanja poreza od strane ino-poreznih obveznika. Prijenos porezne obveze reguliran je u čl. 75. stavak 2. Zakona, a dužnost je isporučitelja da na računu naznači da se radi o prijenosu porezne obveze te da se pozove na gore navedeni članak Zakona koji to regulira.

²⁵ Plavetić, A.: „Pdv na isporuke unutar jedinstvenog tržišta EU“, Rif, broj 2/2012, str. 134.-139.

4.4. Porezna osnovica i porezne stope

Bitne promjene u Zakonu i Pravilniku poreza na dodanu vrijednost nastale se kod isporuke dobara i obavljanja usluga, kod stjecanja dobara unutar EU odnosno kod uvoza dobara u EU, a propisane su člancima 33. do 38. Zakona te 41. do 47. Pravilnika. Naime, budući da je ulaskom u EU predmetom oporezivanja i stjecanje dobara unutar EU odnosno isporuka dobara i obavljanja usluga potrebno je bilo navedenim odredbama utvrditi što se u tim slučajevima smatra poreznom osnovicom. Tako kod stjecanja dobara unutar EU je naknada za isporuku dobara koja se utvrđuje za ista dobra u tuzemstvu koja uključuje i svotu trošarine koju je stjecatelj trošarinskih dobara unutar EU obavezan bio platiti ili je platio. Porezna osnovica kod isporuke dobara i usluga je naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga, iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a te sporedne troškove kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza, osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju. Što se tiče porezne osnovice kod uvoza ona nije promijenjena u odnosu na stanje do 01.07.2013.g. U nastavku slijedi pregled porezne osnovice ovisno o predmetu oporezivanja.

Tablica 3: Tabelarni prikaz predmeta oporezivanja i pripadajuće porezne osnovice

Predmet oporezivanja	Porezna osnovica
Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik	Naknada za isporučena dobra
Stjecanje dobara unutar EU u tuzemstvo uz naknadu	Uključuje sve ono što je stjecatelj dao ili trebao dati isporučitelju (utvrđuje se na temelju istih elemenata kao i porezna osnovica za isporuke dobara)
Isporuka novih prijevoznih sredstava	Naknada za isporuku novih prijevoznih sredstava
Obavljena usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik	Naknada za obavljene usluge
Korištenje dobara što čini dio poslovne imovine	Nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta

poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika ako raspolazu njima bez naknade ili ih općenito koriste za druge svrhe osim obavljanja djelatnosti, a za ta je dobra ili njihove dijelove pretporez odbijen djelomično ili u cijelosti	cijena nepoznata visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke
Obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti	Ukupni trošak obavljanja usluga
Uvoz dobara	Carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima

Izrada autora prema podacima iz www.porezna-uprava.hr

Porezne stope koje trenutno vrijede u RH, a to su 5%, 13% i standardna stopa od 25%. Prethodno navedeno smo već razradili u prethodnim cjelinama, te ih nije potrebno ponovno obrađivati.

4.5. Porezna oslobođenja

Nakon pristupanja RH EU i porezna oslobođenja obuhvaćaju širi krug nego što je to bilo prije 01.07.2013.g. Razvrstana su u slijedeće skupine: oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa, oslobođenja za ostale djelatnosti, oslobođenja za transakcije unutar EU, oslobođenja pri uvozu, oslobođenja pri izvozu, oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini, oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom, oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom, oslobođenja za usluge posredovanja, oslobođenja koja se odnose na usluge posredovanja, a uređene čl. 39. – 56. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno člancima 48. do 126. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Što se tiče poreznog oslobođenja od javnog interesa novo je da su uvrštene i usluge koje su usko povezane uz sport ili tjelesni odgoj što ih obavljaju neprofitne pravne osobe osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju. Velika novina je da više nije propisano oslobođenje za samostalne umjetnike koji su nakon 01.07.2013.g. postali poreznim obveznicima ukoliko su imali vrijednost isporuka većem od 230.000,00 kn. Isto tako isporuke privatnih ustanova više nisu nakon 01.07.2013.g. oslobođene PDV-a ukoliko teže za ostvarivanjem dobiti odnosno ukoliko se dobit ipak ostvari raspodjeljuje se. Kao bitnu izmjenu kod oslobođenja treba navesti oslobođenje u vezi isporuka nekretnina. Nakon 01.07.2015. g. isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuke prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja od datuma slijedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine oslobođena je PDV-a. Od 01.01.2015.g. oslobođena je i isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta koje je određeno za gradnju.

Oslobođenje za transakcije unutar EU odnose se na isporuke dobara unutar EU, stjecanje dobara unutar EU te oslobođenja na određene usluge prijevoza. Oslobođenje na isporuke dobara unutar EU odnose se na isporuke koje prodavatelj ili osoba koja stječe dobro ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik a koja djeluje kao takva u drugoj državi članici, na isporuku novih prijevoznih sredstava ako su namijenjena za prijevoz osoba ili dobara te na isporuke dobara koja podliježu trošarinama. Što se tiče oslobođenja za stjecanje dobara unutar EU ista su propisana za isporuke koje bi u tuzemstvu bila u svakom slučaju oslobođena plaćanja PDV-a (primjer isporuke dobara povezane sa socijalnom skrbi), za uvoz dobara koji bi u svakom slučaju bio oslobođen plaćanja PDV-a (primjer uvoz uzoraka

dobara zanemarive vrijednosti koji služi za naručivanje istovrsnih dobara i koji su neupotrebljivi za bilo koju drugu svrhu). Pod oslobođenjima na određene usluge prijevoza ulaze usluge prijevoza unutar EU kod prijevoza dobara na otoke i s otoka koji čine autonomno područje Azori i Madeira te prijevoz dobara između tih otoka te usluge međunarodnog prijevoza putnika osim cestovnog i željezničkog prometa.

Oslobođenje pri uvozu nakon 01.07.2015. g. su ostala gotovo identična kao što su bila i prije navedenog datuma. Ono što bi trebalo napomenuti kao novost kod oslobođenja pri uvozu je takozvani carinski postupak 42. Za navedeni postupak je karakteristično da Carinska uprava kod carinjenja oslobađa od plaćanja PDV-a dobra ako su ta dobra namijenjena poreznom obvezniku u drugoj državi članici EU ili ih porezni obveznik premješta za svoje potrebe u drugu državu članicu. Kako bi se navedeno oslobođenje moglo provesti potrebno je da uvoznik Carinskoj upravi u RH prilikom uvoznog carinjenja dostavi svoj PDV ID broj izdan u RH ili PDV ID broj svog zakonskog zastupnika, PDV ID broj stjecatelja izdan u drugoj državi članici kojemu se isporučuju dobra ili vlastiti PDV ID broj izdan u državi članici u kojoj završava prijevoz ili otprema dobara ukoliko se radi o premještanju te dokaz iz kojeg je vidljivo da su uvezena dobra namijenjena za prijevoz ili otpremu iz RH u neku drugu državu članicu.

Oslobođenja pri izvozu odnose se na izvozne isporuke dobara, isporuke dobara ovlaštenim tijelima te na dobra koja u osobnoj prtljazi iznose putnici. Isporuka dobara koja iz RH otpremi ili preveze isporučitelj ili neka druga osoba za njegov račun izvan EU, isporuka dobara koja iz RH otpremi ili preveze sam kupac koji nema sjedište u RH ili neka druga osoba za njegov račun te prijevozne i pomoćne usluge koje su u vezi s izvozom dobara oslobođena su plaćanja PDV-a. Porezni obveznik carinskom deklaracijom s ovjerom nadležne carinarnice dokazuje da je obavljeno izvozno carinjenje i da je dobro napustilo područje EU. Ukoliko se radi o popravku, obradi, prilagodbi doradi ili preradi uvezenih dobara, porezni obveznik osim izvozne mora imati i uvoznju deklaraciju. Isporuka dobara ovlaštenim tijelima koje ih izvoze izvan EU u okviru svojih humanitarnih, dobrotvornih ili obrazovnih djelatnosti koje obavljaju izvan EU-a ostvaruje se na temelju potvrde koju izdaje nadležno državno tijelo kod kojeg su ovlaštena tijela registrirana za obavljanje tih djelatnosti te dokaza o izvozu dobara. Ukoliko se dobra ne otpremaju iz RH oslobođenje se ostvaruje zahtjevom za povrat PDV-a.²⁶

²⁶ Markota, Lj.: „Pdv nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji“, Rif, 3/2013, str. 22. – 23.

4.6. Prava i obveze poreznih obveznika

Kao i prije 01.07.2013. propisana su određena prava i obveze poreznih obveznika i to člancima 75.-89. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te čl. 130. – 185. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Prava poreznih obveznika su i nadalje odbitak pretporeza, ispravak odbitka pretporeza, povrat PDV-a. Obveze poreznih obveznika su obveze izdavanja računa, podnošenje prijave PDV-a. Što se tiče obveze izdavanja računa nakon 01.07.2013. g. bitna je promjena u sadržaju računa koji se izdaju. I u ovom slučaju su bitne razlike nastale kod stjecanja odnosno isporuka dobara između država članica EU. Naime, kod navedenih slučajeva je bitno navesti PDV identifikacijski broj a ukoliko se radi o prijenosu porezne obveze potrebno je to naznačiti. Isto tako ukoliko se radi o posebnim postupcima oporezivanja treba navesti članak temeljem kojeg se taj postupak provodi.

Glavnina izmjena kod podnošenja prijave PDV-a i u ovom slučaju zahvatila je porezne obveznike koji stječu odnosno isporučuju dobra ili usluge u druge države članice EU. Naime, do pristupanja RH EU prijavu poreza na dodanu vrijednost Poreznoj upravi podnosili su samo porezni obveznici na obrascu PDV. Pristupanjem RH EU obvezu podnošenja navedenog obrasca imaju uz poreznog obveznika i osobe koje su obvezne platiti PDV umjesto poreznog obveznika koji nema sjedište u RH, pravna osoba koja nije porezni obveznik a obvezna je platiti PDV na stjecanje dobara unutar EU, osoba koja je registrirana za potrebe PDV-a i stječe novo prijevozno sredstvo te porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja a unutar EU stječe dobra koja podliježu trošarinama. Uz uobičajenu poreznu prijavu na obrascu PDV, pravna ili fizička osoba koja je upisana u registar obveznika PDV-a, odnosno koja je registrirana za potrebe PDV-a u RH i ima PDV ID broj a u razdoblju oporezivanja je stekla ili primila usluge iz druge države članice dužna je putem obrasca PDV-S do 20-tog dana u mjesecu Poreznoj upravi prijaviti navedeno stjecanje dobara odnosno primljene usluge.

Isto tako, pravna ili fizička osoba koja je upisana u registar obveznika PDV-a odnosno koja je registrirana za potrebe PDV-a u RH, a u razdoblju oporezivanja je isporučila dobra odnosno obavila usluge, dužna je popuniti i podnijeti Zbirnu prijavu za isporuke dobara i obavljene usluge u druge države članice EU na obrascu ZP u roku do 20 -tog dana u mjesecu. Ukoliko se radi o isporuci novih prijevoznih sredstava porezni obveznik koji obavlja isporuku novog prijevoznog sredstva osobi koja nije registrirana za potrebe PDV-a i porezni obveznik koji

povremeno obavlja isporuke novih prijevoznih sredstava dužan je putem obrasca Isporuka NPS najkasnije do 10-tog dana od dana isporuke novog prijevoznog sredstva. Kupci koji stječu nova prijevozna sredstva unutar EU obvezni su putem obrasca Stjecanje –NPS najkasnije do 10-tog dana od dana stjecanja novog prijevoznog sredstva prijaviti navedeno stjecanje. Porezni obveznici koji nemaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a registrirani su za potrebe PDV-a u RH dužni su putem obrasca PPO prijaviti isporuku s prijenosom porezne obveze i to najkasnije do 20-tog dana u mjesecu koji slijedi po završetku tromjesečja. Bitna promjena je kod poreznih obveznika koji obavljaju transakcije unutar EU kod prijava poreza na dodanu vrijednost. Naime, navedeni porezni obveznici ne mogu biti tromjesečni porezni obveznici već samo mjesečni bez obzira na prijedeni prag čija vrijednost se nije mijenjala u odnosu na zakon koji je bio na snazi prije pristupanja RH EU. Porezni obveznici koji su prema obračunu iskazanom u PDV- obrascu dužni platiti PDV isti i nadalje moraju uplatiti do kraja mjeseca.

Što se tiče ostvarivanja prava na odbitak pretporeza ulaskom RH u EU navedeno pravo mogu ostvariti porezni obveznici upisani u registar poreznih obveznika koji imaju pravo odbiti PDV obračunat za primljene isporuke dobara ili usluga, za stjecanje dobara iz EU, za primljene usluge iz EU i trećih zemalja, za uvoz dobara koje mu služe za obavljanje njegovih gospodarskih djelatnosti. Isto tako svaka osoba koja isporučuje nova prijevozna sredstva u drugu državu članicu ima pravo odbitak pretporeza. Međutim, zbog različitosti trenutka nastanka oporezivog događaja porezni obveznici navedeno pravo ostvaruju u različitim obračunskim razdobljima. Naime, u slučaju kad se radi o stjecanju dobara iz drugih država članica oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja dobara, a porezna obveza u obračunskom razdoblju izdavanja računa, odnosno najkasnije u roku od 15 dana po isteku mjeseca u kojem je ta isporuka obavljena ukoliko račun nije izdan. U ovom slučaju porezni obveznik može ostvariti pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojem mu je izdan račun. Pravo na odbitak pretporeza za primljene usluge unutar EU porezni obveznik ostvarit će u obračunskom razdoblju u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a odnosno istekom obračunskog razdoblja u kojem je usluga obavljena neovisno o tome da li je izdan račun ili ne.

Uz pravo na pretporez porezni obveznici imaju pravo na povrat poreza. Razlikuju se više vrsta povrata i to povrat koji se ostvaruje po prijavi PDV, povrat poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području EU, povrat poreznim obveznicima sa sjedištem u drugoj državi

članici te povrat tuzemnom poreznom obvezniku u drugim državama članicama. Što se tiče povrata putem prijave poreza na dodanu vrijednost postupak je reguliran na isti način kao što je to bilo i prije 01.07.2013. Pravo na povrat PDV-a porezni obveznici koji nemaju sjedište, stalnu poslovnu jedinicu iz koje su obavljene isporuke, prebivalište ili uobičajeno boravište ostvaruju putem zahtjeva za povrat koji se neposredno predaje Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb najkasnije do 30. lipnja kalendarske godine nakon završetka kalendarske godine na koju se zahtjev odnosi, kao što je to bilo i prije 01.07.2013. Međutim, svota koja se traži ne smije biti manja od 3.100,00 kn ako je razdoblje kraće od jedne godine, odnosno ne smije biti manja od 400,00 kn ako se odnosi na jednu godinu, što ranije nije bio uvjet. Novost nakon 01.07.2013. je pravo na povrat poreznim obveznicima sa sjedištem u drugoj državi članici koji se ostvaruje za isporučena dobra i usluge u tuzemstvu te pravo na povrat PDV-a tuzemnim poreznim obveznicima u drugim državama članicama. Porezni obveznici zahtjev podnose elektroničkim putem elektroničkog portala države članice u kojem porezni obveznici imaju sjedište do 30. rujna tekuće godine za proteklu. Na navedeni zahtjev Porezna uprava, Područni ured Zagreb mora odgovoriti u roku 4 mjeseca.²⁷

²⁷ Markota, Lj.: „Pdv nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, RriF, broj 3/2013, str. 23.-28.

5. ZAKLJUČAK

Dok se u početku njegove primjene raspravljalo o opravdanosti uvođenja PDV-a, danas je središnje pitanje vezano uz PDV pitanje broja i visine poreznih stopa. Uvođenje PDV-a je opravdano jer pokriva najveći prihod državnog proračuna, i sami cilj porezne politike je da se porez ubire na što jednostavniji, pravedniji i učinkovitiji način. No gospodarski efekti nakon uvođenja bili su uglavnom negativni za Hrvatsku. Unatoč mnogim promjenama sustava i poreznih reformi, PDV u Hrvatskoj nije u cijelosti usklađen sa Šestom smjernicom. Stvaranje porezne harmonizacije u Europskoj uniji nije jednostavan zadatak, jer svakom nadopunom ili promjenom smjernica dolazi novi problem.

Republika Hrvatska je pri dnu ljestvice konkurentnosti u poreznim opterećenjima u Europi, standardna stopa od 25% je među najvišim i u usporedbi s mnogo razvijenijim zemljama, i u trenutnim uvjetima u kojima se zemlja nalazi teško je za pretpostaviti da bi se PDV mogao smanjiti. Mišljenje autora rada je da se PDV treba smanjiti ukoliko se želi povećati konkurentnost i poticalo daljnje ulaganje. Tim potezom bi se na kratko vrijeme smanjio dotok novca u državnu blagajnu, ali kao rezultat toga na osnovi nižih poreza i doprinosa država bi na dugi rok uprihodila više novaca. No nažalost, u Hrvatskoj postoji drugi problem koji postoji bez obzira na promjenu stope PDV-a, a to je siva ekonomija. Postoji veliki broj poduzetnika koji unatoč dobrom Zakonu o fiskalizaciji i poreznom te inspekcijskom nadzoru i dalje većinu posla obavljaju na crno i time izbjegavaju plaćanje obveze PDV-a čime oštećuju državnu blagajnu. Autor rada vjeruje da bi se siva ekonomija suzbila smanjenjem PDV-a, no i tu postoje potencijalni problemi i oni su se mogli primijetiti 01.01.2013. godine kada je PDV na turizam odnosno usluge pripremanja hrane i posluživanja pića u ugostiteljskim objektima smanjen s 25% na 10%, kada ugostitelji sukladno s tim smanjenjem nisu snizili cijene svojih proizvoda i/ili usluga. Sedam mjeseci kasnije nakon ulaska Hrvatske u Europsku uniju i promjene porezne stope s 10% na 13% i 25%, ugostitelji su cijene svojih proizvoda i/ili usluga povećali uz opravdanje da im se PDV povećao.

Kao rješenje problema potrebno je educirati poduzetnike i potrošače o obvezi uzimanja računa kako bi se unaprijedio sustav oporezivanja. Također bi trebalo pojednostavniti i smanjiti birokraciju, obavljanje poreznog nadzora treba biti objektivno bez uplitanja politike, porezni službenici i inspektori trebaju imati veće ovlasti bez zloupotrebe istih te pravedne kazne i sankcije za prekršitelje u skladu s njihovim primanjima.

SAŽETAK

U radu se usporedno prikazuje sustav poreza na dodanu vrijednost nakon osamostaljenja Republike Hrvatske i nakon pristupanja Europskoj uniji. Važno je napomenuti kako je PDV najvažniji i najizdašniji porezni oblik u Hrvatskoj, stoga je svrha rada prikazati i objasniti osnovne činjenice i pojmove vezane za porez na dodanu vrijednost koje su se javile prije i nakon pristupa Republike Hrvatske Europskoj uniji 01. srpnja 2013. godine. Propisi o porezu na dodanu vrijednost tada su se morali uskladiti s pravnom stečevinom Europske unije, a da bi se osiguralo da sustav poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj funkcionira približno kao i na “zajedničkom tržištu Europske unije” primjenjuju se Direktive i Uredbe Europske unije.

Pristupom Europskoj uniji sustav poreza na dodanu vrijednost koristi nove elemente. Neki od njih kao što su stjecanje dobara unutar EU, isporuka dobara unutar EU, premještanje dobara, prodaja na daljinu, uvoz dobara, mjesto isporuke dobara, prijenos porezne obveze, odbitak pretporeza za stjecanje unutar Europske unije, pravila za registraciju novih poreznih obveznika i slično objašnjeni su ovim radom. Pored navedenog rad sadrži i informacije o porezu na dodanu vrijednost prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju, njegove glavne karakteristike i obilježja kako bi se što lakše i preglednije mogle iznijeti i usporediti nastale promjene.

Valja napomenuti kako je Republika Hrvatska podložna čestim izmjenama zakona, stoga ovaj rad iznosi sve promjene koje su bile provedene vezane za porez na dodanu vrijednost prije i nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji kako bi se prikazala učestalost promjena na navedenom području.

Ključne riječi: povijest PDV-a, PDV prije ulaska RH u EU, PDV poslije ulaska RH u EU, izmjene zakona o PDV-u u RH, opće porezne stope PDV-a u RH, Direktiva 2006/112/EZ

SUMMARY

This paper presents a comparison of the system of value added tax after the independence of the Republic of Croatia and the accession to the European Union. It is important to note that VAT is the most important and the most expensive tax form in Croatia, so the purpose of this work is to present and explain the basic facts and concepts related to the value added tax that came before and after the accession of the Republic of Croatia to the European Union on July 1st 2013. Value added tax regulations were then aligned with the legal acquis European Union, and ensured that the value added tax system in the Republic of Croatia functions in the same way as the "common market of the European Union", the Directives and the EU Regulation apply.

By accessing European Union, value added tax system uses new elements. Some of them, such as the acquisition of goods within the EU, the supply of goods within the EU, the transfer of goods, the distance selling, the import of goods, the place of delivery of goods, the transfer of tax liabilities, the deduction of the VAT receipts within the European Union, the rules for registration of new taxpayers, are explained in this work. In addition to the mentioned work, it also contains value added tax information before the Republic of Croatia's entry into the European Union, its main characteristics and features to make it easier and more transparent to compare the changes.

It should be noted that the Republic of Croatia is subject to frequent amendments to the law, so this paper presents all the changes that have been made to the value added tax before and after the accession of the Republic of Croatia to the European Union in order to show the frequency of changes in the area.

Key words: history of value added tax, value added tax before EU accession, value added tax after EU entry into the EU, changes to tax law

LITERATURA

Izvori s interneta:

1. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112>
2. <http://www.index.hr/vijesti/clanak/pogledajte-koliki-je-pdv-u-eu-hrvatska-je-medju-rekorderima-a-linic-tvr-di-porezi-nisu-veci-nego-drugdje/705481.aspx>
3. https://bs.wikipedia.org/wiki/Porez_na_dodatu_vrijednost
4. www.porezna-uprava.hr

Knjiga:

1. Amidžić-Peročević, K.; Đikandić, D.; Javor, Lj.: „Porez na dodanu vrijednost-objašnjenja, upute, primjeri“, Poslovni zbornik, Zagreb, 2003., str. 23.
2. Europska komisija (2000) : Europe of the move, Office for official Publications of the European Commision, Luxembourg
3. Fabijančić, Z.: Da li promjene PDV-a, Zbornik radova znanstvenog skupa Promjene u sustavu javnih prihoda, Republika Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2003., str. 62.
4. Javor, Lj.: Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj, Suvremeno poduzetništvo, 2, 2004, str. 64.
5. Jelčić, B.: „Porezi opći dio“, Visoka Poslovna škola Libertas, Zagreb 2011.g., str., 204. – 207.
6. Markota, Lj.: „Pdv nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, RriF, broj 3/2013
7. Mijatović, N.: „Oporezivanje prometa“, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb 2005. g., str. 36-38
8. Plavetić, A.: „Pdv na isporuke unutar jedinstvenog tržišta EU“, Rif, broj 2/2012
9. RH, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured: „Porez na dodanu vrijednost“, Porezni vjesnik, Zagreb, svibanj 2012.g., str. 106 -111.
10. RH, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured: „Vodič kroz Europske direktive o porezu na dodanu vrijednost“, Institut za javne financije, Zagreb, ožujak 2015.g., str. 3-4
11. Šimović, H. (2006) : Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji, RIF, 52 (2),

Pravilnik/zakon:

1. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09, 73/2013, 148/2013, 160/2013, 143/2014, 115/2016,
2. Pravilnik o PDV-u, Narodne novine, 60/1996, 113/1997, 7/1999, 112/1999, 119/1999, 44/2000, 63/2000, 80/2000, 109/2000, 54/2001, 58/2003, 198/2003, 55/2004, 77/2004, 153/2005, 79/2007, 34/2008, 97/2009, 49/2009, 89/2011, 29/2012, 64/2012, 146/2012, 73/13, 79/2013, 99/13, 160/2013, 35/2014, 157/2014, 130/2015, 1/2017, 41/2017
3. Direktiva 2006/112/EZ

TABLICE I GRAFIKONI

Tablica 1: Udio poreznih prihoda u BDP-u od 1995. do 2000. godine

Tablica 2: Tabelarni prikaz predmeta oporezivanja i pripadajuće porezne osnovice

Tablica 3: Tabelarni prikaz predmeta oporezivanja i pripadajuće porezne osnovice